PARECER
PGFN/CAT Nº 2093/2011

Repetição de indébito tributário e compensação tributária de créditos reconhecidos em decisão judicial. Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encaminhada pela Nota Técnica COSIT/RFB Nº 18, de 30 de julho de 2010. Consolidação de questionamentos apresentados pela Coordenação-Geral de Administração Tributária CODAC), pelas unidades regionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice*, instituída pela Portaria Corat Nº 59, de 20 de julho de 2004. Análise jurídica. Competência CAT e CRJ. Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011.
(Registros Nº 5946/2010 e Nº 94/2011).

Significado e momento de ocorrência do "encontro de contas" em âmbito de compensação tributária.
Consulta oriunda da Coordenação-Geral de Representação Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CRJ/PGFN) para subsidiar teses fazendárias em juízo.
(Registro Nº 1907/2011).

Prescrição da compensação tributária produzida em DCTF.
Consulta da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na Terceira Região.
(Registro Nº 9998/2010).

I
Objeto do Parecer

Trata-se de estudo sobre repetição de indébito tributário e compensação tributária provocado por consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual, após estudar questões jurídicas apresentadas pela Coordenação-Geral de Administração Tributária (CODAC), pelas unidades regionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle de Crédito Tributário *Sub Judice*, compilou todos os entendimentos e registrou suas próprias conclusões na Nota COSIT Nº 18, de 2010, para submetê-la a exame jurídico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

2. O foco da consulta é a juridicidade da **Instrução Normativa RFB Nº 900, de 2008**, na parte em que disciplina a restituição e compensação de indébito tributário reconhecido em decisão

judicial. Objetivamente, o estudo da RFB se debruça - e demanda nossa apreciação - sobre os seguintes pontos:

> "**I – Habilitação do crédito para fins de restituição ou compensação tributária. Prazo prescricional para repetição do direito creditório reconhecido judicialmente em decisão judicial transitada em julgado. Interrupção e suspensão da prescrição, com os seguintes desdobramentos:**
> 1. Efeitos da renúncia e da desistência da execução do título judicial na contagem do prazo prescricional;
> 2. Necessidade de homologação judicial da renúncia à execução;
> 3. Aplicação do Decreto Nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, em matéria tributária.
>
> **II – Restituição administrativa de indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.**
> **III – Ações judiciais que possuem eficácia executiva e que devem ser objeto de pedido de habilitação para fins de compensação *versus* ações judiciais que não possuem eficácia executiva. Necessidade ou não de prévia habilitação do crédito.**
> **IV – Data da valoração do crédito para cotejo dos débitos e créditos nas compensações efetuadas somente em DCTF.**
> **V – Questões formuladas à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice* e encaminhadas à Cosit para análise prévia:**
> 1. Extensão da expressão "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade decorrente de decisão judicial não-transitada em julgado que autoriza, de forma imediata, a compensação.
> 2. Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados em DCTF.
> 3. Utilização inadequada de DCTF em detrimento de DECOMP após o trânsito em julgado da demanda. Indaga-se da possibilidade de convalidação.
> 4. (Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF."

3. Haja vista sua amplitude material, a consulta da RFB foi compartilhada entre a Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ/PGFN) e esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN). A CRJ procedeu à sua análise no Parecer PGFN/CRJ/Nº 19, de 06 de janeiro de 2011, cuja cópia segue em anexo, compondo a resposta à análise solicitada.

4. Coube-nos à CAT/PGFN, além dos questionamentos não analisados pelo Parecer PGFN/CRJ Nº 19, 2011, responder a outras duas perguntas relacionadas ao mesmo tema, e que, por isso, foram incorporadas ao presente documento. Trata-se de consulta deduzida pela Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ) acerca do significado do termo "**encontro de contas**" em tema de compensação, bem como de dúvida encaminhada pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na Terceira Região (PRFN3), sobre a **prescrição do crédito tributário declarado em DCTF**, quando oferecido à compensação tributária.

5. É o breve relatório, passemos à apreciação do que nos compete.

II

A. Contextualização: direito à repetição de indébito tributário, formas de execução do indébito tributário e a natureza da prescrição envolvida com a relação de indébito tributário.

6. Em primeiro lugar, impende demarcar a natureza jurídica da relação de indébito tributário. Isso porque é a partir da natureza jurídica do indébito tributário que será possível firmar: o instrumento legal apto a regê-lo; a qualidade dos prazos extintivos reguladores do seu decurso no tempo, e, por fim, situar a posição ou a qualidade que a *execução do indébito, a restituição administrativa do indébito* e a *compensação* ocupam nesse contexto, sendo todos esses fatores premissas para as conclusões ao que a consulta suscita.

7. A necessidade de demarcação da natureza jurídica do indébito tributário, é claro, advém de certa controvérsia doutrinária e judicial a seu respeito.

8. Por ter origem indubitável na proibição de enriquecimento ilícito, o indébito tributário foi por muitas vezes confundido ou classificado ou subsumido aos ditames do **direito público constitucional-administrativo e mesmo do direito privado, sendo excluído do direito tributário**. Enveredando por essa interpretação, o fundamento legal do direito à repetição do indébito proviria única e diretamente da Constituição Federal. A tese resulta na ideia de um suposto direito incondicionado ou adquirido à repetição e à compensação do crédito. É nessa senda que parece caminhar parte da doutrina, quando afirma, por exemplo, que o direito à compensação é um *direito fundamental (...) dotado (...) de imediatismo eficacial*[1], como anota, por exemplo, Alexandre Macedo Tavares:

> "Entendido o direito do contribuinte de não pagar tributos que não se amoldem às limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como o conseqüente direito à compensação do indébito tributário, como corolários dos postulados da estrita legalidade tributária, da moralidade pública, do direito à propriedade e da culpa objetiva do Estado pelo desempenho inconstitucional da função de legislar, temos que o mesmo acaba igualmente investindo-se dos atributos de um direito fundamental e, portanto, dotado do mesmo imediatismo eficacial de suas causas determinantes, sob pena de esvaziar-se os direitos fundamentais sob os quais está assentado[2].
> Segundo as inequívocas ponderações de Gabriel Lacerda Troianelli:
> "(...) independe o direito ao ressarcimento do indébito tributário da existência de qualquer norma infraconstitucional, sendo portanto, o art. 165 do Código Tributário Nacional, que meramente explicita um direito constitucionalmente assegurado: o direito fundamental de não

[1]TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 40
[2] No mesmo sentido, *vide XEREZ, Rafael Marcílio. "Direito ao Ressarcimento do Indébito Tributário", Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, coord. De Hugo de Brito Machado São Paulo: Dialética, 1999, p. 340-341.*

> pagar tributos exigidos em desconformidade com a lei, que é reintegrado pelo ressarcimento do indébito tributário.
> (...) O direito ao ressarcimento independe de qualquer pronunciamento administrativo ou judicial, que terá natureza meramente declaratória, e não constitutiva. O que necessitará de manifestação administrativa ou judicial será, unicamente, o exercício desse direito nos casos em que o contribuinte não possa, *sponte sua*, efetuar o ressarcimento por meio da compensação e depender de uma ordem quer emanada da autoridade administrativa, quer da judicial, para que o tributo indevidamente pago lhe seja restituído[3]"

9. O Superior Tribunal de Justiça já encampou esse pensamento, ao decidir no AgRg no RESP Nº 479-717-MG, Relator Ministro Franciulli Netto, D.J. 29.03.2004, que "**a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário**. (...)". (ênfases nossas)

10. Tal posicionamento gera incompatibilidades com o sistema normativo posto. Perceba-se que se a repetição de indébito tributário fosse apenas fictamente tributária, a ela não se aplicaria a disciplina tributária, devendo se considerar revogados ou não recepcionados pela Constituição de 1988 ou meramente interpretativos os dispositivos do Código que dela cuidam, quais sejam os artigos 165 a 170-A, do CTN.

11. Efeito imediato de suposta natureza jurídica **não tributária** do indébito tributário seria a imprestabilidade do prazo previsto no art. 168, do CTN como trava ou limite para o exercício do direito à repetição do quanto pago indevidamente. Foi essa tese que conduziu o STJ a decidir que o prazo prescricional/decadencial para o exercício do direito à repetição do indébito tributário reger-se-ia pelo **Decreto Nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932**, *in verbis*:

> "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – PIS - DECRETOS-LEIS NS. 2.445/88 E 2.449/88 – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL – RESOLUÇÃO N. 49 DO SENADO FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – PIS – DECRETOS-LEIS NS. 2.445/88 E 2.449/88 – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL – RESOLUÇÃO N. 49 DO SENADO FEDERAL.
> A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.
> **Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto n. 20.910/32.** (...)" (AgRg no RESP Nº 479-717-MG, Relator Ministro Franciulli Netto, D.J. 29.03.2004) (sem negrito no original)

[3] *TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação do Indébito Tributário, São Paulo: Dialética, 1998, p. 23-25.*

12. Ora, em âmbito tributário, haverá enriquecimento sem causa jurídica sempre que o Estado receber quantia a título de obrigação tributária destituída de fundamento legal. Ocorrerá, assim, quando a cobrança do tributo desbordar do princípio da legalidade ou tipicidade tributária, como também ocorrerá quando houver recolhimento espontâneo e equivocado a título de tributo existente e válido, porém dissociado de fato impositivo.

13. Sucede que a natureza jurídica da relação de indébito tributário não é determinada pelo tipo de falha ou de vício de que se eivou o pagamento. Para a determinação da natureza jurídica dessa relação, pouco importa se o indébito se originou de ilegalidade e inconstitucionalidade ou de erro de fato ou de direito do contribuinte.

14. Na verdade, **o evento que deu origem ao pagamento, cuja devolução se pleiteia, é o critério determinante da natureza jurídica dessa relação jurídica. E isso se retira do próprio CTN, que agrupa na mesma disciplina todas as relações de indébito provenientes do pagamento de tributo, sem discriminar o motivo que conferiu caráter indevido a esse pagamento**:

> "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
> I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
> II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
> III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

15. Dizendo de outra forma, o fato de a relação antecedente ter sido realizada por força de uma obrigação tributária (ainda que suposta) é razão suficiente para atrair a consequente relação jurídica de indébito ao direito tributário.

16. Talvez a interpretação que atribui natureza jurídica não tributária à relação jurídica de indébito tributário se origine de um esforço – frustrado – em submetê-la à estrutura de uma norma jurídica tributária em sentido estrito, a uma *regra matriz de incidência tributária*[4] ou *hipótese de incidência tributária*[5]. A percepção nasce, tudo indica, da ideia segundo a qual toda relação jurídica

[4]CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 379.
[5]ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª edição. Malheiros: São Paulo, 1996.

que não encerrasse uma obrigação jurídica encaixada na moldura do art. 3º do CTN estaria fora do quadrante tributário.

17. A tese se desmancha diante da existência de várias outras relações jurídicas instauradas, guiadas e limitadas pelo Código Tributário Nacional, as quais, porém, não têm por objeto o pagamento de um tributo. É preciso ter presente que o CTN e a legislação especial tributária não se esgotam na regulamentação da relação jurídica obrigacional de pagar tributo, senão que vão além, avançando na disciplina de relações jurídicas conexas ou correlatas ou derivadas da obrigação tributária principal ou do interesse fazendário em se apropriar desta obrigação. Exemplifique-se com os deveres instrumentais ou obrigações acessórias (art. 113 do CTN) ou com as normas sobre sigilo fiscal (art. 198 do CTN).

18. A despeito de a relação jurídica de repetição de indébito não ter por objeto uma obrigação de pagar tributo, mas, sim, de devolvê-lo, ela não perde sua nota tributária. A relação de indébito tributário tem por objeto uma obrigação de dar dinheiro, atribuída à Administração em favor do contribuinte, em virtude do pagamento de uma obrigação tributária, que não deveria ter sido cumprida nem exigida. Está especificamente regida pelo CTN e pela legislação tributária. Nesse sentido, vale reproduzir Paulo de Barros Carvalho[6]:

> "A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real, quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária. Surge, então, a controvertida figura do tributo indevido, que muitos entendem não ser verdadeiramente tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato. Não pensamos assim. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º, do Código Tributário Nacional. **A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que dêem substância aos seus direitos**". (ênfase minha)

19. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem também afirmando a natureza tributária dessa relação, independentemente de sua causa. Vale conferir:

> "TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

[6]CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 494-495.

> 1. Os juros de mora na repetição do indébito, ainda que de tributos declarados inconstitucionais, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na conformidade do que dispõem o art. 167 do CTN e a Súmula 188/STJ.
> 2. **O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento**. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à Taxa Selic, dentre outras.
> 3. O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica, **não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária**, que, assim como no Direito Penal, se socorre do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. 4. Recurso especial provido." (**RESP 1040718/MG**[7]. 2ª T. STJ. Relator Ministro Castro Meira. Dje 07.09.2008) (sem negrito no original)

20. A principal decorrência da natureza jurídica tributária da relação de indébito é sua filiação, no que couber, ao CTN e ao Título VI – Da tributação e do orçamento, positivado na Constituição Federal, o qual, entre outras matérias, reserva à lei complementar a tarefa de positivar normas gerais sobre "***obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários"***, por força do **art. 146, III, b, da CF**.

21. Lançada a natureza tributária da prescrição de indébito, que será aprofundada adiante, cumpre-nos, antes, traçar esboço da disciplina legal dessa relação jurídica no tempo. E, no que toca ao desenvolvimento dessa relação, é preciso ter em mente que o **pagamento** de um tributo funciona em duas direções, influindo em duas relações: para o passado, extingue a relação jurídica tributária (art. 156, I e VII, do CTN) e, para o futuro, deflagra a relação jurídica de repetição do indébito tributário (art. 168, do CTN):

> "**Art. 156. Extinguem o crédito tributário**:
> **I – o pagamento**;
> II – a compensação;
> III – a transação;
> IV – remissão;
> V – a prescrição e a decadência;
> VI – a conversão de depósito em renda;
> **VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º**;
> VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
> IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
> X – a decisão judicial passada em julgado.
> XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

[7]Embargos de Declaração interpostos e rejeitados em 15/05/2009.

> Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.
>
> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
> I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
>
> II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
>
> III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.
>
> Art. 168. O direito de **pleitear** a restituição **extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos**, contados:
> I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)
> II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

22. A fixação do pagamento como termo inicial da relação de indébito é tese firmada de há muito no seio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se verifica do Parecer PGFN/CAT Nº 550, de 1999:

> " (...)
> 16. Da conjunção dos dois dispositivos do CTN, têm-se que a cobrança de tributo indevido confere, ao contribuinte, direito à restituição, e que esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "***da data da extinção do crédito tributário***". Ora, no caso sob exame, os créditos exigidos pela Administração Pública, extinguiram-se, em princípio, nas datas dos pagamentos ou cobranças da exação (CTN, **art. 156 – Extingue o crédito tributário: I – o pagamento**), que correspondem às mesmas datas de recebimento das remunerações do servidor-contribuinte em cada um dos meses de julho a outubro de 1994, **Destarte, essas datas constituem-se em marcos dos respectivos prazos decadenciais** (CTN. Art. 168, I.)
>
> 17. Com efeito, não procede, nesse aspecto, o entendimento da SRF, que propugna tese distinta, no sentido de que o prazo extintivo inicia-se com o trânsito em julgado da decisão do STF. Embora seja inquestionável, como afirmado acima, o efeito *ex tunc* e a eficácia *erga omnes* da decisão declaratória, esta não tem o condão de suspender os prazos prescricionais e decadenciais previstos na legislação. Assim, ainda que pareça injusto aos menos atentos às singularidades do direito, os atos praticados sob a égide da lei inconstitucional, contra os quais não comporte revisão administrativa ou judicial, seja por inviabilidade material, seja pelo vencimento dos prazos legais, são considerados válidos para todos os efeitos. (...)"

23. O opinativo vem sendo ratificado desde então, conforme consta do Parecer PGFN/CAT Nº 678, de 7 de junho de 1999, e também do Parecer PGFN/CAT Nº 1538, de 28 de outubro de 1999, *in verbis*:

" (...)
14. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. A cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados ***da data da extinção do crédito tributário***, que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse Código, norma com *status* de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão.

15. O Ministro Pádua Ribeiro, do STJ, no voto proferido quando do julgamento do Resp nº 44.221/PR, revela uma das premissas que serviu de fulcro à tese encampada pelo Tribunal, de que o prazo decadencial, no caso de lei declarada inconstitucional, inicia-se com a publicação do respectivo acórdão:

> ***... A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.***

16. As conseqüências desastrosas para a segurança jurídica, impostas por tal interpretação, conduzem à certeza da conveniência de se manter a tese de que o início do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, **seja por aplicação inadequada da lei, seja por inconstitucionalidade desta**, ocorre no prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 165 do CTN, como determina o art. 168 do mesmo Código.

17. É necessário ressaltar, a propósito, que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado; também a Administração Pública cuja observância da lei é imperiosa, até mesmo no exercício do poder discricionário (CF, art. 37, *caput*), é amparada por tal princípio, sob pena de se instalar o caos no serviço público por ela prestado. Com efeito, a incerteza, quanto à sustentabilidade jurídica de seus atos, conduziria a Administração a um estado de insegurança que a inviabilizaria totalmente.

18. A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição cinqüenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade. Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional. (...)" (enfatizamos)

24. Adiante, o mesmo opinativo arremata:

" (...)
22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a

leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito do contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A **Constituição, em seu art. 146, III, b, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais gerais sobre prescrição e decadência tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com *status* de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu pagamento**. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma imponível ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.

24. **ALIOMAR BALEEIRO**, do alto de sua sapiência, já consignara que a restituição do tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, ***seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo***, e que ***Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165*** (***in*** Dir. Trib. 10ubs. 10ª ed., ©. E atul.,1991, Forense, 10ub. 563). (...)" (sublinhamos)

25. Como sabido, em 9 de fevereiro de 2005, foi editada a Lei Complementar Nº 118[8], cujo art. 3º, expressamente consignou que o pagamento indevido efetuado em lançamento por homologação e, portanto, antecipado, é o marco inicial do prazo para o exercício do direito à restituição. O diploma, no art. 4º, anunciou ter viés interpretativo dos artigos 150, §1º, 156, 165 e 168 do CTN, e, justamente por isso, disse-se aplicável prospectiva e retroativamente, nos termos do art. 106, do CTN.

26. Estes dispositivos abriram numerosas discussões judiciais no que concerne à sua aplicação a fatos pretéritos. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça, a questão resultou assim decidida, no AI no EREsp nº 644.736/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Corte Especial, julgado em 06/06/2007, DJ 27/08/2007:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

[8]LC 118, de 2005
"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.
Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional."

> 1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.
> 2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.
> 3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.
> **4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.**
> 5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).
> 6. Argüição de inconstitucionalidade acolhida." (grifamos)

27. Reiterando o EREsp nº 644.736/PE, o RESP 1.002.932/SP, julgado em 29/11/2009, com efeitos de recurso repetitivo, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, decidiu:

> " (...)
> 3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).
> (...)
> 5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada."
> 6. Desta sorte, **ocorrido o <u>pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma</u> jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.**(...)
> 9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida.
> Acórdão submetido ao regime do art. 543-C (...)" (o negrito é nosso)

28. A PGFN, conforme o entendimento externado desde 1999, continuou defendendo mesmo

posicionamento, e entendendo como meramente interpretativo o art. 3º da LC Nº 118, de 2005, como demonstra, por exemplo, o Parecer PGFN/PGA Nº 206, de 2009, adiante copiado:

> "3. Diz-se que a dúvida é aparente, porquanto a própria consulente conclui pela aplicação do art. 168, inc. I c/c o art. 165, inc. I, ambos do CTN, ou seja, o prazo seria de cinco anos contado da extinção do crédito tributário pelo pagamento (art. 3º da Lei Complementar nº 118). Acrescenta que tal entendimento já constou do Ato Declaratório SRF nº 3, de 7 de janeiro de 1999.
> 4. Efetivamente, não há como discrepar dessa conclusão. O direito à restituição e o respectivo prazo para exercer esse direito estão estabelecidos nos dispositivos mencionados, sendo de cinco anos, a contar do pagamento do tributo (ato que extinguiu o crédito tributário).
> 5. Dessa forma, só resta a esta PGFN ratificar a posição da RFB expressa na Nota em questão quanto ao prazo de restituição ser de cinco anos, a contar do pagamento do tributo."

29. Mais recente, e reforçando todos os outros já citados, o Parecer PGFN/CAT Nº 2091, 2010, resumiu:

> " (...)
> 42. **A prescrição em matéria tributária há de estar disciplinada, por força do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, em *lei complementar*, que, no caso, é o Código Tributário Nacional – diploma, como cediço, recebido com esse *status* pela Carta de 1988.**
> 43. A regra prescricional para as repetições de indébito tributário, em que parecem traduzir-se pedidos de devolução como o ora sob exame, está na Seção III (*"Pagamento Indevido"*) do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN:
>
> > "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
> > I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;"
>
> 44. O mencionado inciso I do artigo 165 do CTN – que é o relevante na espécie – assim dispõe:
>
> > "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:
> >
> > I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;"
>
> 45. Dessa maneira, é de cinco anos o prazo para a formulação de pedidos de devolução de valores recolhidos a título de *quota patronal*, inclusive quando o sujeito passivo seja pessoa jurídica de direito público.
> 46. Anote-se, no ponto, porque necessário, que, depois de muita controvérsia e celeuma jurisprudencial quanto à contagem do prazo prescricional da repetição de indébito tributário, hoje está consagrado no seio do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o qüinqüênio há de contar-se a partir de cada recolhimento supostamente indevido – quer se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, quer se trate de tributo sujeito a lançamento de ofício. (...)"

30. Levada ao Supremo Tribunal Federal a questão relativa à definição da constitucionalidade da

segunda parte do art. 4º desta Lei Complementar Nº 118, de 2005, no Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, de Relatoria da Ministra Ellen Gracie, com repercussão geral reconhecida, o julgamento foi concluído em 04 de agosto de 2011, com a improcedência do recurso interposto pela União contra acórdão que declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do dispositivo, que versa apenas sobre a aplicação retroativa do art. 3º da mesma lei.

31. Ainda neste julgamento, o resultado aponta para aplicação prospectiva do art. 3º da LC Nº 118, de 2005, que permanece válido para reger todas as ações de repetição de indébito ajuizadas após cento e vinte dias de sua publicação, isto é, após o decurso de seu período de vacância, em 9 de junho de 2005[9].

32. Não obstante a inconstitucionalidade da aplicação retroativa do art. 3º, determinada pelo art. 4º da LC Nº 118, de 2005, resta indubitável, tanto no STJ quanto no STF que, ao menos a partir de junho de 2005, o pagamento indevido do tributo, sob qualquer modalidade de lançamento, constitui o termo inicial para a contagem do prazo para o exercício do direito ao pedido de restituição, qualquer que tenha sido o motivo do caráter indevido do pagamento. Sobre isso, também o STJ já havia se pacificado, no Recurso Especial nº 1.110.578, da relatoria do Min. Luiz Fux publicado em de 21.05.2010:

> "**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**
> **1. O prazo de prescrição para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN**. (Precedentes: **Resp 947.233/RJ**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, Dje 10/08/2009; **AgRg no Resp 759.766/RJ**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJUe 20/04/2009; **Resp 857.464/RS**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, Dje 02/03/2009; **AgRg no Resp 1072339/SP**, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, Dje 17/02/2009; **AgRG no Resp 404.073/SP,** Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJU 21.05.07; **AgRg no Resp. 732.726**, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05)
> **2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade**

[9]O resultado é diferente do emitido pelo Superior Tribunal de Justiça, no ERESP 644.736/PE, e mais favorável à União. Isso porque, segundo o STJ, o art. 3º da Lei somente é aplicável para reger a prescrição de ações de repetição que impugnem **pagamento de tributo feito após 9 de junho de 2005**; já de acordo com o STF, o art. 3º da Lei é aplicável para reger a prescrição de ações de repetição **ajuizadas após 9 de junho de 2005, abarcando, portanto pagamentos indevidos feitos antes dessa data.**

> **em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício** (Precedentes: **EREsp 435835/SC**, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; **AgRg no Ag 803.662/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJU 19/12/2007)
> **3.** *In casu*, os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação em 04/04/2000, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação.
> **4.** Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC da Resolução STJ 08/2008." (Destaques no original)"

33. Pois bem. Fixada a natureza tributária da relação de indébito; estabelecido que essa relação se rege pelo CTN; esclarecido que o termo inicial ou o marco deflagrador dessa relação de indébito é o pagamento é de se indagar: **qual o termo final dessa relação**? **E qual o passo seguinte nessa relação de débito do Fisco?**

34. Repare-se que tanto os opinativos da PGFN, quanto os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, aqui citados, estão focados no **termo *a quo* para o pleito da restituição do indébito**, especialmente frente a declarações de inconstitucionalidade de diplomas legais impositivos de tributos. O que se firmou alhures, e agora se ratifica, com apoio do Judiciário, foi a irrelevância da declaração de inconstitucionalidade da norma para fins de contagem do prazo oferecido pelo art. 168, do CTN, para o exercício do pleito de restituição.

35. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 168, do CTN é norma que regula o prazo extintivo de **direito de ação do contribuinte.** Os cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário (pagamento), estabelecidos pelo art. 168, do CTN, constituem prazo para o contribuinte insatisfeito **pleitear a restituição** **buscar** o *reconhecimento* do caráter indevido do pagamento:

> "Art. 168. O direito de **pleitear** a restituição **extingue-se** **com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos**, contados:
> I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)
> II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

36. Esse pleito, não é demais lembrar, pode ser buscado indistintamente na esfera administrativa ou judicial, haja vista que o sistema de jurisdição una dispensa o esgotamento das instâncias

administrativas como requisito para o acesso ao Judiciário[10]. A interpretação preponderante[11] informa que se a repetição for tentada em âmbito administrativo, o prazo do art. 168 do CTN será de decadência; ao passo que se a via eleita for o Judiciário, o prazo seria de prescrição, também regido pelo art. 168, do CTN.

37. Discussões doutrinárias à parte, o importante – para o que ora interessa – é que o decurso do prazo de cinco anos contados do pagamento do tributo que o contribuinte considere indevido **extingue** o direito ao exercício de sua pretensão contra o Estado em ambas as vias judicial e administrativa.

38. E isto é assim, porque o direito à repetição do indébito é direito a uma prestação pecuniária, previsto em norma geral e abstrata, com potencialidade para gerar vínculo obrigacional, desde que ganhe concreção, a ser conferida pelo Estado-Juiz (seja pelo Poder Judiciário, seja pelo Poder Executivo no exercício de função jurisdicional). Sobre essa perspectiva, vale a pena transcrever excerto de Marcelo Fortes Cerqueira[12], ao esclarecer a imprescindibilidade **do reconhecimento estatal do indébito, por provocação do contribuinte, para a satisfação do seu direito de crédito**:

> " (...)
> O evento do pagamento indevido consiste no acontecimento do mundo físico correspondente à previsão abstrata contida no antecedente da norma geral e abstrata que disciplina o direito à repetição.
> No entanto, esse evento e a obrigação efectual de devolução não são, por si sós, suficientes para que o direito à repetição seja exercitado plenamente. Mister, para tanto, que o direito,

[10]Se bem que há decisões que reconhecem a falta de interesse de agir nas hipóteses em que o pedido de restituição se fundamenta em erro da Administração e se apresenta despojado de prova da negativa de revisão do ato administrativo de cobrança.

[11] "Da análise do artigo em tela, pode-se verificar que a caducidade, ou mesmo a prescrição, alcançam conjuntamente tanto o direito de postular a repetição (instrumental) quanto o próprio direito à repetição (de ordem material). Em ambas as hipóteses, são elas causas extintivas apenas da obrigação de repetição do indébito efectual, impedientes do surgimento da obrigação intranormativa**. Como a caducidade e a prescrição somente atingem o primeiro vínculo de devolução, tem-se que o particular que realizou o evento do pagamento indevido possui o prazo decadencial de cinco anos para pleitear, na via administrativa, o reconhecimento do indébito, e, paralelamente, detém o prazo prescricional também de cinco anos para postular judicialmente o reconhecimento formal do pagamento indevido. Os dois prazos correm conjuntamente, e se até o seu termo final não for postulada a veiculação administrativa ou judicial de norma individual e concreta da repetição, o direito à devolução não se efetivará, sendo atingido, ao mesmo tempo, pela decadência e pela prescrição**. É inevitável a separação dos dois prazos justamente porque descabe falar em prazo prescricional diante da esfera administrativa, onde inexiste exercício de função jurisdicional. Tal conclusão é decorrência imediata da definição rigorosa de função jurisdicional e de prescrição, que apenas se liga ao direito de ação oponível judicialmente. (...) 362 Assim, o prazo do art. 168 do CTN, tomado como referência o acesso à via administrativa, é de decadência; e, tendo como norte a possibilidade do ingresso no judiciário, é prescricional. São dois prazos que correm conjuntamente, um não exclui o outro. 364"CERQUEIRA, Marcelo Fortes. ***Repetição do Indébito Tributário. Delineamentos de uma Teoria***. Editora Max Limonad. P. 362-364.

[12]CERQUEIRA, Marcelo Fortes. ***Repetição do Indébito Tributário. Delineamentos de uma Teoria***. Editora Max Limonad. p. 351

> presente na obrigação efectual de devolução, seja reconhecido administrativa ou judicialmente.
> **É a partir do reconhecimento formal, por ato administrativo ou judicial, da <u>ocorrência do evento do pagamento indevido</u> que o direito à repetição ganha sua verdadeira magnitude. Ou seja, a norma geral e abstrata da repetição precisa ser aplicada no caso concreto, por intermédio de ato administrativo ou judicial que a faça incidir. Em decorrência disso, surge a <u>norma individual e concreta na qual é reconhecido o direito do particular à devolução das quantias indevidamente recolhidas a título de tributo</u>. Com tal norma, o evento do pagamento indevido é vertido em linguagem competente, a partir do que é constituído o fato jurídico do pagamento indevido."** (sem ênfase no original)

39. Inegável haver nuances normativas a essa sistemática vislumbrada pela doutrina. Nas declarações de compensação em cujo bojo não haja reconhecimento judicial dos débitos, o ato estatal de reconhecimento de direito de crédito do contribuinte (débito do Fisco) será formalizado pelo próprio contribuinte e posteriormente homologado pela Administração (caso a declaração venha a ser expressamente homologada ou caso se esgote em branco o prazo para tanto). Nesse caso, o ato administrativo não será prévio, mas concomitante à extinção do débito reconhecido. Ou melhor, nas declarações de compensação diretas, não derivadas de sentença judicial de reconhecimento do indébito, não haverá prévio reconhecimento estatal de direito do crédito do contribuinte, porque quando houver o reconhecimento (expresso ou tácito), já terá havido a extinção do crédito tributário (débito do contribuinte) ali conjuntamente declarado. A autocompensação é o que Paulo Conrado[13] chama de "*via extra-estatal*" de busca do indébito.

40. A existência dessa hipótese normativa intitulada de "*extra-estatal*", todavia, não retira a necessidade da certificação estatal do indébito, seja por sentença, por decisão administrativa ou mesmo pela homologação da própria declaração de compensação. A peculiaridade está apenas em que este último reconhecimento estatal será, por princípio de praticabilidade[14], concomitante à execução do direito, e não prévio à execução dele. De mais a mais, a compensação administrativa realizada pelo próprio contribuinte não está no centro do presente opinativo, que tem foco no estudo da execução (via restituição ou via compensação) de sentença judicial certificadora de indébito

[13]CONRADO, Paulo César. <u>*Repetição do indébito tributário: definição, condições e efeitos*</u>. *In* Repetição do Indébito Tributário. Guilherme Cezaroti (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17.

[14] "O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exeqüíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivados – quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei." (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária, Malheiros, 2007, p. 388/390)

tributário. E sobre essa alternativa de pleito, concluímos, com apoio de Paulo Conrado[15], que **a sentença certificadora de indébito não é termo final dessa relação jurídica**:

> "Destarte, quando o caminho adotado pelo contribuinte para fixar, no mundo jurídico, a relação de débito do Fisco é o da repetição do indébito, a extinção dessa mesma relação dar-se-á por meio de veículo de linguagem outro; **não é a sentença ou a decisão administrativa que extinguem o débito, limitando-se, tais veículos, a constituí-lo**. Ao final, podemos admitir: *repetição do indébito, no sentido proposto, não é a causa de extinção da relação de débito do Fisco, fato jurídico cuja verificação demanda a emissão de veículo de linguagem que, indo além, ateste a satisfação pelo Estado-Fisco do dever jurídico de que se encontrava investido*." (a ênfase é nossa).

41. Logo, o resultado positivo da ação de repetição (ou de ação declaratória, mandamental ou condenatória) ou do pedido administrativo de repetição é apenas **premissa para a satisfação do direito à repetição**. Compensação e devolução da quantia aparecem em um segundo momento na estrutura ou no desenho dessa relação jurídica. *Compensação* e *pagamento de* crédito reconhecido judicialmente são modos de extinção da obrigação do Estado de restituir quantia paga indevidamente pelo administrado (sendo que a compensação, concomitantemente, fulmina outra obrigação tributária, devida pelo administrado ao Estado)[16]. Essa obrigação do Estado, o chamado débito do Fisco, somente pode ser exigido ou cumprido, depois de formalizada ou certificada pelo próprio Estado (Judiciário ou Executivo).

42. Sem o ato estatal de reconhecimento (judicial ou administrativo) não há direito de crédito do contribuinte[17]. O direito ao indébito tributário não garante ao contribuinte a sujeição do Estado, mas apenas lhe assegura uma pretensão oponível ao Estado e um dever do Estado de exarar uma resposta a essa pretensão, resposta que, acaso positiva, gera para o contribuinte o direito a uma prestação e, para o Estado, o dever de satisfazê-la. Em outro dizer, **não existe direito adquirido à repetição ou à compensação antes da resposta do Estado à provocação do contribuinte, provocação a ele garantida pelas vias previstas nos artigos 168, 169 e 170 do CTN.**

---

[15]CONRADO, Paulo César. <u>*Repetição do indébito tributário: definição, condições e efeitos*</u>. *In* Repetição do Indébito Tributário. Guilherme Cezaroti (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 18.

[16] "Tanto quanto a obrigação tributária, a relação de débito do Fisco não experimenta uma única forma de extinção, podendo ser mencionadas, aqui, pelo menos duas, de nosso particular interesse: a repetição do indébito (com o conseqüente aparelhamento da execução de sentença, na forma do art. 730 do Código de Processo Civil) e a compensação tributária, mas que não excluem outras possibilidades tão poderosamente extintivas quanto aquelas. (...) falamos do critério da iniciativa do sujeito ativo da relação no processo que tende à sua extinção, a partir do qual possível identificar (i) formas de extinção que supõem a atividade (iniciativa) do correlato sujeito ativo (o contribuinte), classe na qual encartaríamos, desde logo, as duas hipóteses que referimos a pouco, ademais das (ii) que, doutra parte, supõem a inatividade do contribuinte, escaninho em que é possível alocar, sem percalços, o eloqüente caso da prescrição". (CONRADO, Paulo Cesar. Compensação Tributária e Processo. 2ª ed. Quartier Latin. São Paulo, 2010. p. 98-99).

[17]Sobre a declaração de compensação vide item 42 e 43.

43. E aqui se fecha o ciclo aberto na introdução: o fundamento para se alcançar a necessidade de constituição ou de certificação dessa relação jurídica repousa no fato de inexistir, no ordenamento vigente, **direito constitucional ou direito legal incondicionado e bastante em si à prestação pecuniária ou à compensação correspondente à quantia que o contribuinte considere ter sido paga a título de tributo indevido**. A garantia encerrada no direito de repetição de indébito é a de um direito de ação de natureza especial tributária. E no sistema brasileiro, que não segue teoria imanentista ou concreta do direito de ação, significa dizer que esse direito garante apenas a provocação do Estado a produzir uma resposta (positiva ou negativa) à essa pretensão. Os dispositivos constitucionais que podem ser relacionados à repetição de indébito tributário resumem-se a: a) regras e princípios de competência tributária, que darão o contorno da proibição de enriquecimento ilícito do Estado pelos limites ao poder de tributar; b) direitos fundamentais de ação, devido processo legal, ampla defesa, contraditório, isonomia; c) reserva de lei para o trato de determinados institutos tributários. Disso não resulta direito adquirido e de eficácia imediata à repetição, tampouco à compensação. Esses direitos necessitam ganhar concretude, precisam de individualização, carecem de se transmudar em obrigação para serem considerados adquiridos pelo particular[18]-[19].

44. Além da necessidade de constituição ou reconhecimento estatal do indébito, outra decorrência da inexistência de direito adquirido à repetição ou à compensação é a possibilidade de o ESTADO disciplinar normativamente o caminho para a formação desses direitos.

45. Sob tal enfoque, "***a necessidade de autorização legal e de cumprimento, por parte do contribuinte, de todos os requisitos e condições legalmente impostos, editados em razão da eficiência da arrecadação***" já se tornou premissa para a atuação da Administração Tributária Federal, seja em âmbito administrativo, seja como tese de defesa judicial da União, pelo menos desde a edição do Parecer PGFN/CDN/Nº 638/93, ratificado pelo Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005, cujo item III merece transcrição integral:

> "III - PECULIARIDADES DA COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO – NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO LEGAL E DE CUMPRIMENTO, POR PARTE DO CONTRIBUINTE, DE TODOS OS REQUISITOS E CONDIÇÕES LEGALMENTE IMPOSTOS, EDITADOS EM RAZÃO DA EFICIÊNCIA DA ARRECADAÇÃO
>
> 27. De grande relevo, por isso merecedora de atenção especial, é a questão acerca das peculiaridades do instituto da compensação quando o mesmo é regido pelo

[18]Sobre a inexistência de direito subjetivo a compensação, o Parecer PGFN/CDN Nº 683, de 1993.
[19]Contra, entre outros Alexandre Macedo Tavares e Gabriel Troianelli. Vide item 7.

Direito Tributário, principalmente com relação à **necessidade da existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer. Além disso, eventual regra regulamentar, dispondo sobre o encontro de contas, nunca pode ser contrária às normas de hierarquia superior, mas sempre vinculada aos seus limites**.

28. De início, cabe destacar a autonomia que possui o ente tributante na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal.

29. É dizer, para fazer jus à compensação, deve o contribuinte observar todas as exigências previstas na legislação de regência, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o encontro de contas.

30. Assim, para melhor elucidação, traz-se à colação o Parecer PGFN/CDN/Nº 638/93, publicado no Diário Oficial da União, nº 143, de 29.07.93, Seção I, págs. 10762-10765, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional, então Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto, Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, que, a despeito de fazer menção aos revogados Códigos Civil e Comercial, esclarece as peculiaridades da compensação regulada pelo Direito Tributário, principalmente a sua submissão à lei geral (CTN) e às leis ordinárias que tratam dos casos em que a mesma é cabível, do qual transcrevemos trecho substancial, *in verbis*:

"A COMPENSAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
.....
12. Destarte, não se pode dar à compensação de créditos tributários tratamento jurídico igual ao dispensado à compensação de créditos comerciais e civis, uma vez que as normas aplicáveis aos tributos, inclusive ao indébito tributário, atendem ao regime de Direito Público, o que afasta o regime de Direito Privado, também, no que tange à compensação.
13. Aliás, é o nosso próprio Código Civil que reconhece a especialidade do regime jurídico aplicável à compensação de créditos tributários, conforme preceitua o seu art. 1.017, ipsis verbis:
'Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto os casos de ***encontro entre a administração e o devedor****, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.'*
14. O Código Tributário Nacional contempla a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), mas, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o faz, ratificando o preceptivo do art. 1.017, do C.C., e como corolário do art. 97, I, desta Lei Complementar, determinando-lhe regime especial, como se infere do seu art. 170, o qual enuncia 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'.
15. A fundamental diferença que despinçamos entre a compensação do Direito Privado e a do Direito Tributário é que esta, ***apenas, pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária autorizar a autoridade fiscal competente a proceder o encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco,*** *observadas as condições e garantias por essa lei específica, estipuladas, ou as estipulações causus per causus atribuídas por ela a autoridade administrativa.*
16. Penso não ser acaciano enfatizar que o art. 170 do C.T.N., como preceito geral de Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação

> *fiscal direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica ou, também, regra regulamentar, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.*
> *17. Do que foi dito, depreende-se que a compensação relacionada ao crédito proveniente de exigências de natureza fiscal e, como tais, sujeitas ao regime tributário, ao contrário do que sucede com a compensação do regime do Direito Comum, não é obrigatória nem se opera automaticamente.*
> *18. Analisando essas constatações, verifica-se que* ***o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda, submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto***" (sem grifo no original).

46. Finalmente, a percepção da inexistência de direito constitucional, incondicionado ou subjetivo à compensação restou sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando impõe a **constituição do débito do Fisco** como condição inafastável ao exercício do direito de executar ou compensar esse crédito do contribuinte:

> "**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGOS 16, §3º, DA LEF, C/C ART 66 DA LEI 8.383/91 E 73 E 74 DA LEI 9.430/96.**
> 1. A compensação tributária adquire a natureza de direito subjetivo do contribuinte (oponível em sede de embargos à execução fiscal) em havendo concomitância de três elementos essenciais: (i) a existência de crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; (ii) **a existência de débito do Fisco, como resultado: (a) de ato administrativo de invalidação do lançamento tributário, (b) de decisão administrativa, (c) de decisão judicial, ou (d) de ato do próprio administrado**, quando autorizado em lei, cabendo à Administração Tributária a fiscalização e ulterior homologação do débito do Fisco apurado pelo contribuinte; e (iii) a existência de lei específica, editada pelo ente competente, que autorize a compensação, *ex vi* do artigo 170, do CTN.
> 2. Deveras, o § 3º do art. 16 da Lei Nº 6.830, de 1980, proscreve, de modo expresso, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado.
> 3.O advento da Lei 8.383/91 (que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal) superou o aludido óbice legal, momento a partir do qual passou a ser admissível, no âmbito de embargos à execução fiscal, a alegação de extinção (parcial ou integral) do crédito tributário em razão de compensação já efetuada (**encartada em crédito líquido e certo apurado pelo próprio contribuinte**, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação), **sem prejuízo do exercício, pela Fazenda Pública, do seu poder-dever de apurar a regularidade da operação compensatória**.
> (...)
> 6. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário. (RESP 1.008.343/SP. Relator

Ministro Luiz Fux. 09/12/2009) (sem negrito no original)

47. Mas, quando o reconhecimento do indébito for buscado na esfera judicial, em qual momento se logra constituir o crédito do contribuinte/débito do Fisco ou quando se introduz no seu patrimônio essa *norma individual e concreta* de reconhecimento do seu direito de crédito? Nesses casos de opção pela via judicial de busca do direito, quando o crédito do contribuinte pode ser considerado exigível e oponível ao Estado? Enfim, em que momento o Estado se desincumbe do dever de responder ao pleito do administrado, por ordem dos artigos 168 e 169, do CTN: quando a sentença transita em julgado ou depois que ela for executada?

48. Segundo o Judiciário, o seu dever se conclui com o reconhecimento do direito, em sentença judicial transitada em julgado, ficando a **iniciativa** e o **modo de execução** do débito do Fisco à livre escolha do contribuinte, credor do indébito, independentemente de sua prévia liquidação.

49. A esse respeito, confira-se:

> "**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO OU REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR. FACULDADE DO CREDOR. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.**
> **1.***"A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido"* (Resp n. 614.577/SC, Ministro Teori Albino Zavascki).
> **2. A opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor pelo indébito tributário, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito**. Precedentes da Primeira Seção: Resp.796.064 – RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.10.2008; EREsp. Nº 502.618 – RS, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 8.6.2005; EREsp. N. 609.266 – RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 23.8.2006.
> **3.** Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008" (RESP Mº 1.114.404 – MG. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. D. J. 10.02.2010).

50. Referido julgado reflete consolidação de entendimento daquela corte, a qual já levou essa Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive, a expedir orientação recomendando a dispensa de objeção a decisões judiciais que **concedam essa facultatividade do modo de execução ao credor**, conforme consta da lista de dispensa de contestar e recorrer desta Procuradoria-Geral (item 25), elaborada em consonância com o art. 1º da Portaria PGFN nº 294, de março de 2010:

"25 – RESP n. 1114404/MG

> Relator: Min. Mauro Campbell Marques
> Recorrente: Paulo Grijo Von Der Bruggen e outros
> Recorrido: Fazenda Nacional
> Data do julgamento: 10/02/2010
> Resumo: **A sentença que reconhece que o contribuinte recolheu indevidamente valores a título de tributo confere ao mesmo a opção entre executar essa sentença e, assim, receber o crédito correspondente mediante precatório ou requisição de pequeno valor (RPV), ou então, proceder à compensação desse crédito com tributos por ele devidos à Fazenda Nacional.**
>
> OBSERVAÇÃO 1: Sempre que o particular optar por executar a decisão judicial de procedência da ação declaratória do direito à repetição do indébito, o Procurador da Fazenda Nacional que atua no feito executivo deverá se informar, junto à Receita Federal do Brasil, se o crédito exeqüendo ainda não foi objeto de compensação pelo exeqüente. Se a resposta da Receita for positiva, o Procurador da Fazenda Nacional deverá comunicar tal fato ao juízo da execução, para que o mesmo a julgue extinta. E mais: Sempre que, na hipótese acima narrada, o particular lograr obter o recebimento do seu crédito mediante precatório ou RPV, deve o Procurador da Fazenda Nacional comunicar tal fato à Receita Federal do Brasil, para que esta proceda à glosa de compensações que eventualmente venham a ser efetivadas tendo como objeto o mesmo crédito objeto do precatório. Evita-se, com essas providências, que o particular que obteve o reconhecimento judicial do seu direito à repetição de indébito em face da Fazenda receba por duas vezes o crédito daí decorrente.
>
> OBSERVAÇÃO 2: Vale atentar para o fato de que as sentenças proferidas em sede de Mandado de Segurança não são aptas a assegurar a compensação ou a devolução de valores reconhecidos como indevidos, pagos pelo impetrante em momento anterior à impetração, eis que tal via processual não pode ser utilizada como ação de cobrança." (grifou-se)

51. A matéria foi objeto da Súmula nº 461, D.J. 25/08/2010, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com o seguinte enunciado: "***O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado***".

52. Ao decidir desse modo, o Poder Judiciário assentiu com a tese de que a resposta estatal àquele direito ofertado ao contribuinte pelo art. 168, do CTN corresponde **apenas** ao reconhecimento ou não do direito ao indébito – ou à produção de norma individual e concreta do direito à repetição ou à declaração de existência de vínculo obrigacional cujo objeto é a repetição de indébito. Isso é menos do que a concessão desse direito, o seu cumprimento, a sua satisfação. Trocando em miúdos, a sistemática posta atribui ao particular o ônus de impulsionar a máquina pública duas vezes. A primeira, para reconhecimento do indébito; a segunda, para a satisfação dessa obrigação.

53. Ora, se o Poder Judiciário confere ao contribuinte a **iniciativa** pela satisfação de seu crédito e a **opção** entre se submeter à emissão de precatório ou de requisição de pequeno valor (RPV),

mediante interposição de execução judicial contra a fazenda pública, ou de buscar a satisfação desse débito fiscal na via administrativa, há de se perquirir qual **prazo legalmente determinado** para a **execução** dessa norma individual e concreta, ou para o exercício desse direito **de deflagrar a execução do julgado**.

54. Isso porque, toda essa linha do tempo, acima esboçada, deve ser percorrida pelo contribuinte e por ele impulsionada dentro de **prazos certos**. Marcante a ilustração de Eurico Di Santi[20], para quem decadência e prescrição "*Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. (...) são regras que objetivam o princípio da segurança jurídica, como regras têm a função precípua de objetivar condutas: retratam a opção do legislador prestigiar a justiça mediante a função segurança jurídica em detrimento da função legalidade, igualdade ou proporcionalidade*".

55. Este é o centro da reflexão: esse prazo que se vislumbra como oferecido ao contribuinte para a execução/compensação do direito de crédito reconhecido em sentença judicial seria sobra do prazo de cinco anos constante do art. 168, do CTN, cujo curso se suspenderia ou se interromperia até a produção do que vimos de chamar norma individual e concreta de reconhecimento do indébito? Ou ter-se-ia a abertura de novo prazo? E sob que fundamento? E quais os efeitos do seu decurso em branco?

B. Da consulta: primeiro conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> **"***Habilitação do crédito para fins de restituição ou compensação tributária. Prazo prescricional para repetição do direito creditório reconhecido judicialmente em decisão judicial transitada em julgado. Interrupção e suspensão da prescrição, com os seguintes desdobramentos: Efeitos da renúncia e da desistência da execução do título judicial na contagem do prazo prescricional; Necessidade de homologação judicial da renúncia à execução; Aplicação do Decreto Nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, em matéria tributária."*

56. O primeiro questionamento a ser respondido concerne ao **prazo que o contribuinte possui para obter a restituição do indébito tributário reconhecido judicialmente**. Ali, a Cosit da Receita Federal do Brasil, em síntese, indaga se há fundamento para suspensão ou interrupção do prazo para exercício desse direito pelo contribuinte. Especialmente no que diz respeito à compensação de direito creditório reconhecido por ato do Judiciário, relata necessidade de **previsão de hipóteses de suspensão do prazo** que corre entre a constituição do direito à restituição e a

[20]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº118: Entre regras e princípios*. In. Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Coord. Autora Tomazini de Carvalho. 2ª ed. São Paulo: MP editora, 2010: p.251 e 278.

efetivação ou execução desse direito, para a satisfação do crédito do contribuinte/extinção do débito do Estado.

57. Sobre isso, a consulta registra a previsão normativa infralegal do ***processo de habilitação do crédito***, presentemente disposto no art. 71, §4º, IV, da IN RFB Nº 900, de 2008. Trata-se de procedimento administrativo **antecedente ao pedido de compensação**, ali imposto como premissa para esta última. No entender da RFB, o trâmite dessa habilitação pende de definição de um **prazo prescricional**, porque seu processamento implica, após seu término, nova iniciativa do contribuinte, consistente na protocolização da Declaração de Compensação/DECOMP. Quer dizer, de acordo com a consulta, o contribuinte poderia (ou deveria) perder o direito de executar seu crédito já reconhecido judicialmente e habilitado administrativamente, por prescrição, no ínterim entre a notificação do deferimento de sua habilitação e a abertura do pedido de compensação.

58. Nesse contexto, à míngua de disciplina expressa no Código Tributário Nacional a regulamentar essa sistemática de prazos, a consulente sugere que se aplique o **Decreto Nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932**, propondo a seguinte solução:

> **“ Dessa forma, conforme já ressaltado, o sujeito passivo que opta por pleitear um indébito tributário pela via judicial terá dois prazos a observar:**
> **A) o previsto no art. 168 do CTN para ajuizar a ação declaratória visando o reconhecimento do direito creditório ou a ação de repetição de indébito;**
> **B) o previsto no art. 1º do Decreto Nº 20.910, de 1932, para compensar o direito creditório reconhecido judicialmente ou promover a execução judicial do crédito.”**

59. Relatada a primeira questão, passemos à sua análise.

B.1 Impossibilidade de aplicação do Decreto Nº 20.910, de 1932 em matéria de *prescrição tributária*.

60. Dispõe o Decreto Nº 20.910, de 1932:

> “Art. 1º - As Dividas Passivas Da União, Dos Estados E Dos Municípios, Bem Assim Todo E Qualquer Direito Ou Ação Contra A Fazenda Federal, Estadual Ou Municipal, Seja Qual For A Sua Natureza, Prescrevem Em Cinco Anos Contados Da Data Do Ato Ou Fato Do Qual Se Originarem.
> (...)
> Art. 4º - Não Corre A Prescrição Durante A Demora Que, No Estudo, No Reconhecimento Ou No Pagamento Da Divida, Considerada Liquida, Tiverem As Repartições Ou Funcionários Encarregados De Estudar E Apura-la.

> Parágrafo Único. – A Suspensão Da Prescrição, Neste Caso, Verificar-se-a Pela Entrada Do Requerimento Do Titular Do Direito Ou Do Credor Nos Livros Ou Protocolos Das Repartições Publicas, Com Designação Do Dia, Mês E Ano.
> Art. 5º - Não Tem Efeito De Suspender A Prescrição A Demora Do Titular Do Direito Ou Do Credito Ou Do Seu Representante Em Prestar Os Esclarecimentos Que Lhe Forem Reclamados Ou O Fato De Não Promover O Andamento Do Feito Judicial Ou Do Processo Administrativo Durante Os Prazos Respectivamente Estabelecidos Para Extinção Do Seu Direito A Ação Ou Reclamação.
> Art. 6º. – O Direito A Reclamação Administrativa, Que Não Tiver Prazo Fixado Em Disposição De Lei Para Ser Formulada, Prescreve Em Um Ano A Contar Da Data Do Ato Ou Fato Do Qual A Mesma Se Originar."

61. Sobre sua aplicação à execução do indébito de natureza tributária, a RFB defende que "*no âmbito judicial, encontra-se decisão no sentido da desnecessidade de lei complementar para regulamentar o prazo em análise, sob o argumento de que o prazo para "a execução do crédito em favor do contribuinte" não se confunde com a regra de prescrição tributária"*. Em favor da tese, colaciona um acórdão da terceira turma do TRF da Terceira Região (p. 14). Aduz, ainda, que "*em pesquisa à jurisprudência, não se encontrou nenhuma decisão judicial dispondo sobre o prazo para a ação executiva por parte do sujeito passivo*".

62. Para depuração desses argumentos, é preciso esclarecer se a prescrição dessa executiva de indébito é tributária ou se é genérica. E por que motivo seria de um tipo e não de outro.

63. Cumpriria, a essa altura, perseguir tese acerca de diferenças ontológicas entre prescrição e decadência tributárias e prescrição e decadência nos demais ramos do direito público e no direito privado.

64. Mas não se pode ir a tanto. São tantas e tão variadas as correntes doutrinárias[21] que se aventuram a conceituar decadência, prescrição, as diferenças entre uma e outra e as peculiaridades desses institutos em âmbito tributário, que tornaria essa busca interminável e inútil.

---

[21]Na doutrina civilista, para Orlando Gomes: "*Partindo-se do pressuposto de que prescrição via à ação, enquanto decadência tem em mira o direito, pode-se distinguir uma da outra tomando-se em consideração a origem da ação. Quando é idêntica à origem do direito, nasce ao mesmo tempo que este. Então, o prazo para exercê-lo, por meio da ação, é extintivo. Trata-se, neste caso, de decadência. Quando é distinta da origem do direito, nasce posteriormente, e, de modo mais preciso, quando o direito, já existente, é violado por outrem, o qual, por ação ou omissão, cria obstáculo o seu exercício, trata-se de prescrição.* (...)" GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. 10 ed. Rido de Janeiro: Editora Forense, 1988. p. 519. Já para Caio Mário: "*Decadência é o perecimento do direito, em razão do seu não-exercício em um prazo predeterminado. Com a prescrição tem estes pontos de contato: é efeito do tempo, aliado à falta de atuação do particular. Mas diferem em que a decadência é a morte da relação jurídica pela falta de exercício m tempo prefixado, enquanto que a prescrição extingue um direito que não tinha prazo para ser exercido, mas que veio a encontrar, mais tarde um obstáculo, com a criação de uma situação contrária, oriunda da inatividade do sujeito. O fundamento da prescrição encontra-se, como vimos, num interesse de ordem pública em que se não perturbem situações contrárias, constituídas através do tempo. O fundamento da decadência é não se ter o sujeito utilizado de um poder de ação, dentro dos limites temporais estabelecidos à sua utilização*."PEREIRA, Caio Mário da Silva.

65. Abstraídas as múltiplas discussões doutrinárias, centremo-nos no ponto que ora interessa: a prescrição da relação de indébito é *norma geral tributária*? Sem maiores digressões, com fulcro no texto da Constituição Federal e do CTN, a resposta é positiva.

66. O importante aqui é registrar que o legislador constituinte originário houve por bem qualificar a *prescrição e a decadência tributárias* como normas gerais tributárias, obrigou que o seu regramento fosse feito por lei complementar e recepcionou o Código Tributário Nacional como tal marco legislativo.

67. O Código Tributário Nacional, como sabido, não apenas inclui a relação de indébito no ramo do direito tributário[22], como expressamente dispõe sobre o prazo extintivo para a busca da repetição

---

Instituições de Direito Civil. Vl.I. 19ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002. p. 440. Gustavo Neves, já na vigência do atual Código Civil, traz sua definição: "Podemos definir prescrição como a consolidação de uma lesão a um direito subjetivo pelo decurso do tempo. Decadência, com exaurimento de um direito potestativo, também pelo decurso do tempo". NEVES, Gustavo Kloh Müller. *Prescrição e Decadência no Direito Civil*. Lúmen Júris: Rio de Janeiro, 2006. p. 24. Segue, assim a já clássica tese de Agnelo Amorim Filho, que em artigo intitulado *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*, utiliza as categorias de direitos subjetivos classificados por CHIOVENDA, para atrelar a prescrição ao direito a uma prestação, e a decadência à possibilidade de sujeição de outrem, ao direito potestativo. No âmbito tributário, Leandro Paulsen entende que a prescrição tributária se assemelha à decadência comum, porque: "O art. 156, V, do CTN, é inequívoco ao dispor no sentido de que a prescrição, assim como a decadência, extingue o próprio crédito tributário. **Com isso, passamos a ter uma peculiaridade relevante no trato da prescrição em matéria tributária. Na medida em que a prescrição deixa de fulminar apenas a ação para extinguir o próprio direito, assemelha-se à decadência quanto a seus efeitos**. **Com isso, decorrido o prazo prescricional, não há mais que se falar em crédito tributário. Daí o entendimento de que sempre foi possível, em matéria tributária, o reconhecimento de ofício da prescrição."** PAULSEN, Leandro. "*Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*". 12ª Editora Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 1098/1099. No mesmo sentido, Yussef Said Cahali (*Prescrição e Decadência*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 314) e também Gustavo Kloh Müller Neves. (*Prescrição e Decadência no Direito Civil*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006. p. 28). Com proposta interpretativa um pouco diversa, Eurico de Santi prega: "Em regra geral, amplamente sujeita a correções, podemos dizer que, enquanto a decadência se ocupa do direito consubstanciado na norma primária, a prescrição se dirige ao direito previsto na norma secundária, disciplinando o direito de ação perante o Estado-Juiz para efetivação deste dever. A primeira volta-se para a percussão do direito substantivo; a segunda, a de direito adjetivo. Normas diversas que têm por objeto vínculos díspares: o direito de constituir o crédito, o direito ao crédito, o direito a pleitear a restituição do débito do Fisco administrativamente, no caso da decadência, e o direito subjetivo formal de exigir o crédito ou o débito do Fisco em juízo, no caso da prescrição." SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição do Direito do Contriuinte e a LC 118/05: Entre regras e princípios. In Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Aurora Tomazini de Carvalho, coordenadora: São Paulo: MP Editora, 2010.p. 260/261.

[22] "(...) Na verdade, a natureza jurídica da pretensão de quem repete imposto indevido é tributária, porque ontologicamente ligada à relação de débito do tributo. Esta nasce da ocorrência in concreto do seu pressuposto, e a partir daí é que se realiza o recolhimento do seu quantum. O ato de pagar pressupõe uma obrigação que o Estado ou o credor da restituição, ou ambos, imaginam existente e, portanto, criada pela ocorrência do seu pressuposto. A pretensão do credor nasce, assim, in abstracto, no mesmo momento em que surge a obrigação tributária, ainda que anômala. O recolhimento, ou já então o pagamento indevido da obrigação legal, concretiza a pretensão do pagante de reaver o que pagou a título de tributo. São portanto pressupostos da pretensão, a preexistência de uma obrigação tributária, obviamente ilegal, e o seu pagamento." Machado, B. Repetição do Indébito Tributário. In Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 63-64, citado por SANTIAGO, Igor Mauler. Comentários ao Código Tributário Nacional./ Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo, MP Editora, 2005. p.1222

de indébito. Por outro lado, se levarmos em consideração a finalidade pela qual o legislador constituinte originário incluiu prescrição e decadência como normas gerais, veremos que essas mesmas razões existem para tratar com mais proteção[23] e restrição o contribuinte, titular dos direitos de crédito contra o qual correm esses prazos de prescrição e de decadência:

> "Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e voracidade do Estado. O legislador não é mais a única fonte do direito. A Constituição, como única fonte, confere poderes tributários significativos tanto para o legislador quanto para o juiz, o administrador público qualificado e, também para o pagador de tributos. Os sujeitos passivos que recolhem tributos para os cofres públicos têm poderes constitucionais, que são os instrumentos de defesa (...) Queremos frisar que vemos como justificativa para o direito tributário a proteção do contribuinte, o que é um importante viés interpretativo (...)"

68. As normas gerais tributárias existem para dar coerência ao sistema tributário nacional haja vista, sobretudo, a sua repartição de competências entre os entes federados. O constituinte apreendeu alguns institutos jurídicos tributários como de tamanha repercussão na relação jurídica Estado/contribuinte, que houve por bem dotá-los de caráter nacional, uniforme para todas as entidades federadas. Esse o motivo de serem jungidos à lei complementar, conforme trecho do voto proferido pelo do Ministro Gilmar Mendes, relator do RE 560.626-1/RS, que deu origem à Súmula Vinculante Nº 08, de 2008:

> "
> **(...)**
> **Se a Constituição não determinou o conceito de norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal.**
> **Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.**
> **E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição de sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional."** (enfatizamos)

69. Muito antes da Constituição de 1988, desde o advento do CTN, o seu Livro II trazia as aludidas **normas gerais**, as quais, somente pela Constituição de 1967, passaram à reserva de lei complementar. Voltemos ao voto do Ministro Gilmar Mendes:

> "(...)
> De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento a figura da lei complementar.

[23]BECHO, Renato Lopes. Filosofia do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 342

> Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre "Sistema Tributário Nacional" e o segundo sobre "Normas Gerais de Direito Tributário".
> Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.(...)"

70. Nesse sentido, também o voto do Ministro Marco Aurélio, no mesmo RE 560.626-1/RS:

> "(...)
> No Livro II do Código Tributário Nacional, constata-se título a revelar que os artigos 96 a 208 – não estou aqui a cogitar das disposições finais e transitórias – tratam de normas gerais de Direito Tributário. Vemos que há regramento a versar sobre tributo, gênero, e, também, quanto à constituição do crédito tributário (artigo 173) e a prescrição para exigir-se a satisfação do crédito tributário.(...)"

71. E que dizer sobre a prescrição do indébito? Ora, se a repetição do indébito é o avesso da relação jurídica tributária que encerra uma obrigação tributária principal, não há como apartar a normatização de seus prazos prescricionais e decadenciais, da norma contida no art. 146, da CF. A mesma razão para a qual essa norma protetiva foi criada subsiste quando os sujeitos da relação trocam sua posição na relação obrigacional:

> "As normas gerais e abstratas de decadência e prescrição do direito do Fisco e de decadência e prescrição do direito do contribuinte devem ser introduzidas por lei complementar, o que implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventual circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o consequente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação). (...)"[24]

72. Ocorre que a lei complementar hoje cumpridora desse papel, o CTN, não dispõe de norma jurídica específica estipulando prazo para a execução do indébito, mas dá diretrizes para a solução do vácuo no seu art. 108[25]. Nesses termos, três alternativas são colocadas à disposição da analogia: a) o prazo do Decreto Nº 20.910, de 1932; b) o prazo dos artigos 168 e 169 do CTN, que apenas se suspenderiam ou se interromperiam pela interposição da ação de conhecimento; c) o prazo dos artigos 168 e 169 do CTN, repetidos por força da Súmula 150 do STF.

---

[24]SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "Lançamento, decadência e prescrição no Direito Tributário". *In* "Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico"/ Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.) – São Paulo: Saraiva, 2008. p.913.

[25] "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a eqüidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

73. Situação semelhante existe para o prazo prescricional para a propositura de ação anulatória de lançamento tributário. Considerada a omissão legislativa a respeito e reconhecida a obrigatoriedade de um prazo extintivo para exercício desse direito, por força do princípio da segurança jurídica, o Superior Tribunal de Justiça tem admitido aplicação do Decreto Nº 20.910, de 1932:

> "PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IPTU PROGRESSIVO, DA TCLLP E DA TIP. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. PRESCRIÇÃO QÜINQÜENAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DECRETO 20.910/32. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO ÃO DEBATIDO NA INSTÂNCIA "A QUO" (ART 267, VI, DO CPC). VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.
> 1. O prazo prescricional, em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários, é qüinqüenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32. (Precedentes: AgRg no Ag 711.383/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24.04.2006; Resp nº 766.670/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 31.08.2006; Resp 755.882/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 18.12.2006)
> 2. Isto porque a presente demanda retrata hipótese em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação do lançamento de ofício, e não da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), porquanto não encerra o caso sub judice pleito de repetição do indébito, mas de anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído.
> 3. In casu, o ora Recorrente ajuizou, em 02/07/03, ação anulatória dos lançamentos fiscais que constituíram créditos tributários relativos ao IPTU, TCLLP e TIP - tributos eivados de vício de inconstitucionalidade – referentes aos exercícios de 1995 a 1999, tendo sido os lançamentos efetuados nos meses de janeiro dos respectivos anos.
> 4. Conseqüentemente, na ausência de norma específica a regular a matéria, o prazo prescricional a ser observado é qüinqüenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32, razão pela qual ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição quanto aos lançamentos efetuados nos exercícios de 1995 a 1998.
> 5. **O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor – direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública**. (Precedentes: Resp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; Resp 557080/DF, DJ 07.03.2005;
> 6. Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental.
> 7. A fundamental diferença entre as ações anulatória e de embargos à execução jaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento.
> 8. Nesse segmento, tem-se que, para que a ação anulatória tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito exeqüendo, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua veracidade e legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN, a suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. (Precedentes: Resp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; Resp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e Resp n.º

677.741/RS, Rel Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/03/2005).
9. In casu, verifica-se que o pedido da ação anulatória não teve a pretensão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente de desconstituir lançamentos tributários eivados de ilegalidade, razão pela qual subsistente o direito subjetivo de ação.
10. A apreciação, em sede de Recurso Especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o tribunal de origem (ilegitimidade ativa ad causam), é inviável, porquanto indispensável o requisito do prequestionamento. Ademais, como de sabença, "é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada na decisão recorrida, a questão federal suscitada" (Súmula 282/STF).
11. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada, qual seja, a existência de obscuridade e erro material, não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.
12. A questão relativa à ausência de comprovação dos pagamentos e da propriedade dos imóveis não restou analisada pelo acórdão da apelação, não tendo sido sequer alvo dos embargos declaratórios opostos pelo recorrente, por isso que não há qualquer omissão a ser suprida.
13. Recurso especial parcialmente provido, para decretar a prescrição da ação quanto ao exercício e 1998, nos termos da fundamentação expendida. (Resp 925677 / RJ RECURSO ESPECIAL 2007/0032858-6. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira TurmaD.J. 21.08.2008)".

74. Sobredito precedente, contudo, não serve como paradigma para a hipótese presente: a prescrição que regula a ação anulatória de lançamento fiscal não é *prescrição tributária, porque não está disciplinada no CTN*. Além disso, ao contrário da prescrição da ação de repetição de indébito (art. 168, do CTN), a prescrição da ação anulatória (Decreto Nº 20.910, de 1932) não extingue o direito ao reconhecimento do indébito, tampouco extingue o indébito, que pode vir a ser demandado em sede de ação de repetição (desde que dentro dos cinco anos a partir do pagamento), não obstante o decurso do prazo para a interposição da anulatória (que é de cinco anos a partir do lançamento).

75. A interposição de ação anulatória fiscal não gera nenhum efeito tributário por si só, não tendo o condão de suspender ou interromper a exigibilidade do crédito tributário questionado[26]. Nesses casos, a suspensão da exigibilidade do crédito depende de a anulatória estar associada a depósito judicial, verdadeira causa suspensiva nos termos do art. 151, do CTN. Por outro lado, a interposição da ação anulatória também não influi, não suspende, nem interrompe a prescrição do direito à repetição do indébito, nem qualquer outro direito material que o contribuinte detenha em face do Estado.

76. Aliás, se a ação anulatória do lançamento estiver acompanhada de prova de pagamento do tributo ali lançado, ou se se tratar de ação anulatória, declaratória ou mandamental com cunho constitutivo, cumulada com pedido de repetição de indébito, elas serão prescritíveis segundo o art.

[26]O Código Tributário Nacional sequer prevê, tampouco disciplina ação anulatória de débito fiscal . Ela se fulcra diretamente no direito constitucional de ação. Pertinente lembrar que a única ação anulatória a que alude o CTN, art. 169, é a que visa desconstituir a decisão administrativa denegatória da restituição, que nada tem a ver com a ação anulatória de lançamento a que estamos nos referindo nesse tópico.

168, do CTN, e não nos termos do Decreto Nº 20.910, de 1932. Neste caso, a prescrição será tributária, haja vista que o reconhecimento judicial do decurso em branco do prazo de cinco anos a partir do pagamento terá a aptidão para fazer coisa julgada contra o direito de crédito do contribuinte, seja qual for a ação em que decisão deste jaez venha a ser prolatada. Não importa o nome que se dê à ação, mas seu conteúdo (vide Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011). Se se pretende repetição, condenação, devem ser observadas as regras do art. 168, do CTN, sob pena de haver desvirtuamento do sistema, com marcação indevida de outro termo inicial ou com possibilidade incabível de interrupção e suspensão desse prazo prescricional.

77. Do mesmo modo que a prescrição da repetição de indébito, a prescrição da execução dessa sentença está englobada no conceito de *prescrição tributária*, e, por isso, subsumida às limitações do art. 146, III, da CF. A prescrição para a execução ou compensação remete-se a direito novo, diverso do direito de ação para a obtenção da constituição do indébito, mas também detém natureza tributária, obrigação pecuniária entre os mesmos sujeitos da relação obrigacional tributária e envolvida com o vínculo obrigacional *ex lege* imposto pela lei tributária. A disciplina normativa desses prazos extintivos está inserida dentro daquele grupo de institutos que a Constituição Federal qualificou de normas gerais tributárias.

78. Poder-se-ia argumentar que o Decreto de 1932 foi implicitamente recepcionado com *status* de lei complementar pela Constituição atual. Vejamos.

79. À época da edição do Decreto Nº 20.910, de 1932, vigia[27] a Constituição de 1891. Nada ou muito pouco havia sobre reserva legal em matéria tributária. Alguns dispositivos (art. 7º a 15) versavam sobre competência para instituição de tributos, porém eles eram esparsos e insuficientes à configuração de um "sistema constitucional tributário". Contudo, ali já era possível inferir uma hierarquia entre *lei* e *decreto*, quando o art. 48, ao tratar das atribuições do Presidente da República atrelava a expedição de decretos à fiel execução da lei.

80. Contudo, em 1930, com a primeira Era Vargas, o sistema normativo foi modificado substancialmente pelo Decreto Nº 19.398, de 11 de novembro de 1930, o qual, sendo reflexo da revolução, instituiu o governo provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, dissolveu o

[27]Art. 4º do Decreto Nº 19.398, de 1930, que não revogou a Constituição em sua inteireza.

Congresso, concentrou no Executivo a função legislativa e deu força de lei aos decretos executivos[28]. Essa situação perdurou até 1934, quando foi instaurada nova Constituinte.

81. A Constituição de 1934, de igual modo, não organizou um sistema constitucional tributário, se bem que as alusões à matéria foram mais freqüentes e profundas, tendo garantido a reserva legal para instituição de tributos no seu art. 17, VII ("*Art 17 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:* (...) *VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;(...)")*. Novamente, a hierarquia entre *lei* e *decreto* foi reativada, e mais claramente, no seu art. 91, II, que atribuía ao Senado Federal a função de "*examinar, em confronto com as respectivas leis, os regulamentos expedidos pelo Poder Executivo, e suspender a execução dos dispositivos ilegais*".

82. Com a Constituição de 1937, que também dissolveu a formação então vigente em todos os órgãos do Legislativo (art. 178), o Poder Executivo ganha força, obtendo legitimidade para a expedição dos Decretos-Lei (artigos 12, 13 e 180). Ainda assim, vislumbra-se hierarquia entre *decreto*, de um lado, e *lei*/*decreto-lei*, de outro lado (art. 74, a e b).

83. Enfim, não houve edição de lei no Brasil entre 1930 e 1934, dado que nessa época o decreto fazia as vezes de lei. Em consequência, é certo admitir que o Decreto Nº 20.910, de 1930 foi editado como lei e recebido com *status* de lei ordinária pelas Constituições de 34 e de 37. Nesse sentido, embora uma crítica usual recomende certa cautela em eventual aplicação analógica ou extensiva de ato fomentado em período de exceção à democracia, não se pode ignorar que a sua conformidade com o processo legislativo então vigente garante-lhe a validade e a eficácia necessárias, até os dias de hoje[29], tanto mais porque grande parte da produção legislativa brasileira sofre dessa mesma origem.

---

[28]Decreto Nº 19.398, de 1930. "Art. 17. Os atos do Governo Provisório constarão de decretos expedidas pelo Chefe do mesmo Governo e subscritos pelo ministro respectivo."

[29]Contra: "Embora já transcorridos mais de 150 anos da primeira tentativa de sistematizar a prescrição das ações tiradas contra os poderes públicos – ainda que a referência legislativa inicial fosse apenas em relação à Fazenda Nacional -, não é fácil encontrar qualquer consenso doutrinário ou jurisprudencial a respeito do tema. Antes mesmo da edição do atual Código Civil, foram intensos os embates tanto em relação à efetiva norma de regência da prescrição a favor dos entes públicos, como também à sua efetiva amplitude normativa, o que acabou originando uma verdadeira celeuma jurisprudencial, revelando julgados de todos os gostos e matizes. Se o Código Civil de 1916 surgiu como um marco legislativo, consensualmente aceito, para assinalar que as Fazendas Públicas haveriam de contar, a partir de então, com regra própria para regular a prescrição das ações contra ela dirigidas, o mesmo não se pode dizer do Decreto 20.910, de 06.01.32, e do Decreto-lei 4.497, de 19.08.42, ainda hoje antagonizados em seus planos de validade e eficácia. Para muitos, o fato de essas normas terem sido produzidas em períodos de exceção, nos quais dominava a ditadura pura e simples, seria o suficiente para comprometer sua eficácia futura. Para outros tantos, por terem sido editados sob forma de decreto e decreto-lei, induziria à conclusão que se tratavam de normas de menor hierarquia, insuscetíveis, por isso,

84. Ainda sem aludir ao sistema tributário nacional, a Constituição de 1946 incrementava as disposições tributárias; acabava com a figura do decreto-lei; reforçava a reserva legal (§34 do art. 141), porém permitia criação infraconstitucional de impostos (art. 21). A hierarquia entre *lei* e *decreto* continua presente no art. 87: *"Compete privativamente ao Presidente da República: I – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução*; (...)".

85. Em 1º de dezembro de 1965, a Constituição de 1946 foi emendada pela décima oitava vez. Instituía-se o Sistema Tributário na Constituição Federal. A Emenda Constitucional Nº 18, de 1965, já se referia à lei complementar, figura introduzida pelo constituinte derivado ainda na CF/46. Todavia, a EC Nº 18/65 ainda não resguardava à lei complementar as normas gerais tributárias. Aliás, a CF/46 sequer aludia a normas gerais tributárias. Tomando-as por espécie, aludia a normas gerais de direito financeiro, como gênero[30], no art. 5º, inciso XV, alínea *b*[31], da CF/46.

86. Referida Emenda revogou expressamente os dispositivos constitucionais concernentes ao direito tributário postos no texto original. Foi mais veemente nas limitações constitucionais ao poder

---

de se contraporem a uma lei ordinária federal, como o Código Civil de 1916. Os argumentos, no entanto, não impressionam, ou não deveriam impressionar. Tome-se, a exemplo, o Decreto 20.910. Editado após a Revolução de 1930, durante a chamada Primeira Era Vargas, obedeceu a regra de regência da época, o Decreto 19.398, de 11 de novembro de 1930, que confiava ao Chefe do Executivo a plenitude das funções e atribuições do Poder Legislativo, a serem exercidas justamente sob a forma de "decreto". O mesmo se deu com o Decreto-lei 4.597/42. (...) Ambas as normas foram, pois, validamente editadas, já que se encontravam em perfeita harmonia com a ordem então vigente e com as normas que as mandou produzir. (...)" OLIVEIRA, Luiz Duarte de. ***Da prescrição das ações em face da fazenda pública e o novo código civil***. Prescrição no Código Civil: uma análise interdisciplinar/ Mirna Cianci (coordenadora). 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 90-91.

[30]Como notícia história para compreensão do tema, Eurico de Santi registra: "E interessa, no que toca especialmente à questão da interpretação do inciso III do art. 146 da Constituição atual, examinar trechos do parecer de Aliomar Baleeiro, justificando a Emenda nº 938, e do parecer dado ao projeto de Código Tributário Nacional, também chamado Projeto Rubens Gomes de Souza – Osvaldo Aranha. Justificação da Emenda nº 938 ao projeto da Constituição de 1946, **sobre as normas gerais de direito financeiro**: "(...) **visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes, em sua orientação geral**" (Projeto nº 4.834/54) (...) Rubens Gomes de Souza relata que Aliomar Baleeiro encontrou na expressão "normas gerais" uma forma de vencer a resistência política à idéia de atribuir à idéia de "atribuir a União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim nacional". (sem ênfases no original) SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "*O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário*". *In* "Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico"/ Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.) – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 326/327.

[31]"CF/46 Art. 5º Compete à União: (...)XV - legislar sobre: (...) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário; (...)"

de tributar e na repartição das receitas tributárias, porém retirou a importante garantia de absoluta reserva legal para a criação de qualquer tributo (art. 141, §34, da CF/46), preservando-a apenas para os impostos (art. 5º, da EC Nº18/65). Ela não qualificou o que fossem, nem introduziu normas gerais tributárias, e, com esse traçado, preparou o ambiente para a Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

87. Foi só com o advento da Constituição de 1967, pelo seu art. 18, §1º, que o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária passou à reserva de lei complementar. O Ato Complementar Nº 36, de 13 de março de 1967, denominou a Lei Nº 5.172, de 1966 de Código Tributário Nacional. Com isso, de modo implícito, modificou seu *status*, tornando-o o ato normativo utilizado para disciplinar as normas gerais aludidas na Constituição de 1967, permanecendo a sistemática quando da promulgação da Constituição de 1988.

88. Contextualizado o arcabouço normativo em que se opera, é possível afirmar que a necessidade de regulamentação do prazo prescricional da execução judicial do indébito tributário (ou sua compensação administrativa) não foi gerada pelo advento da Constituição de 1967, tampouco pela superveniência da Carta de 1988.

89. Perceba-se, então, que o caso em apreço não se resolve pela alteração do *status* normativo, via recepção constitucional, do Decreto de 1932 pela Constituição de 1988. Recepção constitucional existe, como sabido, "*para conciliar a ação do poder constituinte originário com a necessidade de se obviar vácuos legislativos*"[32], os quais, de outra forma, viriam a ser **criados pela Carta nova**. A Carta de 1988 recebeu o Decreto Nº 20.910, de 1932 com *status* que já ostentava, de lei ordinária.

90. Em realidade, desde o surgimento do CTN, em 1966, há (ou deveria haver) o problema de se saber qual norma regulamenta esse prazo para execução do indébito: a da prescrição da ação constitutiva do indébito (art. 168, do CTN) ou a da prescrição da dívida passiva da fazenda pública não tributária (art. 1º, do Decreto Nº 20.910, de 1932). Desde aquela época, o vácuo poderia ser resolvido pela aplicação analógica, que combinada com critérios de antinomia, apontam para prevalência do CTN, mais novo e especial.

[32]MENDES, Gilmar Ferreira. "*Curso de direito constitucional"*/ Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 3. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 203.

91. A partir da Constituição de 1967, a solução ficaria resolvida também pelo critério da hierarquia, haja vista a recepção do CTN como lei complementar, qualidade normativa que passou a ser exigida para a regência de normas gerais tributárias.

92. Não faz sentido resgatar o Decreto Nº 20.910, de 1932 sob a ordem constitucional atual para recepcioná-lo como lei complementar, quando, desde 1966, o CTN a ele se sobrepõe, seja cronologicamente, seja especialmente, seja, a partir de 1967, hierarquicamente. A Constituição de 1988 não criou situação nova em relação à de 1967, nem esta última inovou em relação à de 1946 (só na exigência de lei complementar), fato que seria necessário para justificar a recepção cogitada. O CTN subtraiu parte do campo de incidência do Decreto Nº 20.910, de 1932, assim como o Decreto nº 20.910, de 1932 subtraiu parte do campo de incidência do Código Civil de 1916[33].

93. Enfim, o exercício de direito de execução do débito fiscal, reconhecido em sentença judicial, merece aplicação do art. 168, do CTN, em lugar do art. 1º do Decreto Nº 20.910, de 1932.

94. Isso porque o mesmo direito material que anima a ação de conhecimento está subjacente à ação de execução. Como reflexo: a prescrição da execução do indébito também tem efeito extintivo do direito de crédito, o que justifica, por mais um motivo, que ambas estejam submetidas a prazos análogos. Não se trata, entretanto, de suspensão/ interrupção seguida de continuação do decurso do mesmo prazo. A uma, porque seria necessário que essas suspensões e interrupções estivessem disciplinadas no CTN. A duas, porque o prazo prescricional do artigo 168 ou do art. 169 do CTN se **consuma** com a prestação estatal que formaliza o vínculo obrigacional de indébito entre contribuinte e Fisco ou que individualiza a prestação pecuniária solicitada, já que o próprio Judiciário não age de ofício, mas exige nova iniciativa do contribuinte que queira satisfazer o direito certificado nessa decisão estatal.

95. Assim, em havendo interposição de ação de conhecimento, opção pela via judicial, haverá sempre duas utilizações do mesmo prazo. Ou do art. 168, do CTN, ou do art. 169, do CTN. Uma

[33]"Foram tantas e tão desencontradas as colocações que sustentavam a necessidade de circunscrever o âmbito de aplicação do Decreto 20.910/32, que parece ter virado voz corrente que a prescrição quiquenal criada em benefício das Fazendas Públicas somente poderia alcançar as ações pessoais contra elas dirigidas; não as ações de natureza real, que deveriam então submeter-se à regra geral do artigo 177 do Código Civil revogado, que estabelecia prazos prescricionais de dez anos, entre presentes, e quinze, entre ausentes. Tenho para mim, porém, que há um equívoco na colocação, pois o mandamento inserto no Decreto n. 20.910/32, por sua especialidade, não poderia ser submetido à regra geral da codificação de 1916 para efeito de atribuir-lhe prazos prescricionais diferenciados, fossem as ações pessoais ou reais. (...).OLIVEIRA, Luiz Duarte de. ***Da prescrição das ações em face da fazenda pública e o novo código civil***. Prescrição no Código Civil: uma análise interdisciplinar/ Mirna Cianci (coordenadora). 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006p. 96

para medir o tempo da iniciativa da ação de conhecimento, outra para medir o tempo para a iniciativa da execução.

96. Oportuno trazer o julgamento levado a cabo no Agravo Regimental nos Embargos à Execução na Ação Cível Originária Nº 408, D.J. 27.06.2003, Relator Ministro Marco Aurélio, em que o Estado de São Paulo pretendia restituição de tributo federal declarado inconstitucional. Antes de procurar o Judiciário, o Estado de São Paulo tentou a repetição do indébito administrativamente. Em assim agindo, atraiu para si a incidência do art. 169, do CTN, tanto para contagem do prazo prescricional para a ação judicial de repetição de indébito, quanto para a contagem da prescrição do direito à execução daquela sentença de provimento. **O direito de crédito foi extinto por decurso do prazo de prescrição da execução**, **contado, nos termos do CTN, combinado com a Súmula 150 do STF**:

> " No particular, foi atendido o Verbete Nº 150 da Súmula deste Tribunal, segundo o qual **"prescreve a execução no mesmo prazo para execução da ação"**. Acontece que o Estado, envolvido no tocante ao interesse na execução, sustenta, em dissonância do que resulta na inicial, outra natureza jurídica relativamente à ação, buscando, com isso, ter como adequada a regra do art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê o prazo prescricional de cinco anos. Ante a dualidade revelada pelos artigos 168 e 169 do Código Tributário Nacional, conclui-se pela pertinência deste último, em face da existência de processo administrativo de restituição. **A razão de existirem prazos diversos no tocante à prescrição é única. O artigo 168 alberga as situações nas quais não houve impugnação na via administrativa, ajuizando-se diretamente a ação. Já o artigo 169 diz respeito à hipótese concreta, em que se verificou a tentativa de modificação do quadro no campo administrativo e, diante do duplo indeferimento – no caso, do pleito inicial e do inconformismo evidenciado no recurso – deu-se o ajuizamento. É certo que este ocorreu nos dois anos subseqüentes ao desprovimento do recurso administrativo. Todavia, idêntico lapso temporal também deveria ser observado quando promovida a execução, mas não o foi**. Assim, transitado em julgado a decisão de folha 389 a 397 em 25 de novembro de 1992 (folha 398), e somente iniciada a execução em 21 de março de 1996 (folha 400), inegável é a incidência da prescrição."

97. Em consonância com a Súmula do Supremo, e sua aplicação em matéria tributária, segue acórdão prolatado no AgRg no AgRg no Resp Nº 1116652/SC, julgado em 19 de outubro de 2010, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido:

> "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO JUIZ NATURAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. SÚMULA Nº 150/STF. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO. INCABIMENTO.
> 1. Por se cuidar de questão constitucional, afora o óbice do prequestionamento, a ocorrência de ofensa ao princípio do juiznatural não pode ser deslindada nesta instância especial.
> 2. "Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação." (Súmula do STF, Enunciado nº 150).
> 3. "O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos."

(Código Tributário Nacional, artigo 168).
4. "A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça entende que o pedido administrativo de compensação de indébito não interrompe a prescrição para executar a Fazenda Pública." (REsp nº 1.035.441/SC, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, in DJe 24/8/2010).
5. Agravo regimental improvido."

98. Portanto, a lógica enunciada na Súmula STF Nº 150, segundo a qual **o prazo de prescrição da execução coincide com o da prescrição da ação de conhecimento,** também vale para a repetição de indébito tributário. E assim fica a sistemática legal que rege os prazos extintivos de repetição de indébito:

a) quando a primeira iniciativa se dirigir ao Judiciário:

1º - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar ação de conhecimento, constitutiva do indébito tributário (declaratória, condenatória ou mandamental, nos termos do Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011). Fundamento: prescrição do art. 168, do CTN;

2º - cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença descrita no item anterior para promover a execução do título judicial, seja por intermédio de execução judicial, seja por via administrativa (caso em que deverá apresentar prova da inexecução do julgado, nos termos do Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011). Fundamento: prescrição do art. 168 do CTN e Súmula Nº 150, do STF

b) quando a primeira iniciativa for a busca do direito pela via administrativa e a decisão for procedente;

1º - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar o pedido de restituição. Fundamento: decadência do art. 168,do CTN

2º - se a administração seguisse o exemplo do Judiciário e não agisse de ofício na devolução da quantia, o contribuinte teria mais cinco anos para buscar a satisfação dessa decisão (diretamente ou mediante compensação) também na via administrativa, já que ela não formará título executável pelo Judiciário. Fundamento: art. 168, do CTN e e Súmula Nº 150, do STF.

c) quando a primeira iniciativa for a busca do direito pela via administrativa e a decisão for improcedente;

1º - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar o

pedido de restituição administrativa. Fundamento: decadência do art. 168,do CTN

2º - sendo este improcedente, o contribuinte terá dois anos para obter a anulação dessa decisão, combinada com a constituição do indébito. Fundamento: prescrição do art. 169, do CTN;

3º - dois anos para a execução dessa sentença judicial, seja via execução judicial, seja na via administrativa. Fundamento: prescrição do art. 169, do CTN, combinado com a Súmula Nº 150, do STF.

99. Caso a administração profira decisão de indeferimento do direito de **execução** em duplo grau (isto é, viabilizando o recurso administrativo), a desconstituição dessa decisão no Judiciário deveria também obedecer ao mesmo prazo prescricional do art. 169 do CTN (dois anos)[34], porque somente o Judiciário pode tornar o indeferimento do direito do contribuinte imutável.

100. Se o contribuinte, com sentença judicial favorável, optar pela execução perante a Administração, e, depois de iniciada, *desistir* desta via, não incidirá o art. 169, do CTN, porque não houve lesão a direito subjetivo seu. Nessa mesma hipótese, o contribuinte tampouco terá direito à suspensão ou interrupção seguida de recontagem ou reabertura do prazo prescricional para a execução do indébito (art. 168 ou 169 + Súmula 150 STJ), porque é a indecisão do próprio contribuinte que está dando causa à demora na satisfação do seu direito. Neste caso, a opção tardia pela execução judicial, tudo indica, somente poderia ocorrer dentro dos cinco anos do trânsito em julgado da sentença constitutiva do indébito (declaratória, mandamental, constitutiva)[35].

101. Por fim, caso ocorra o inverso, se o contribuinte optar pela execução no Judiciário e, depois de iniciada, desistir desta via, terá direito à reabertura do prazo prescricional. Com efeito, apesar de ser ele mesmo o causador da demora na satisfação do seu direito, por não ter decidido

[34]Vale registrar que, ao contrário do propagado por parte da doutrina, a possibilidade de revisão judicial de decisão administrativa que negue a repetição ou mesmo a compensação, não tem nada a ver com suspensão ou interrupção do prazo prescricional da repetição de indébito. Os prazos prescricionais relacionados com a prescrição de indébito se consumam justamente com a comunicação da prestação estatal (sentença definitiva ou decisão em última instância administrativa). Se o contribuinte opta pela revisão judicial da última decisão administrativa, obviamente ele tem o prazo do art. 169, do CTN para tanto. Se o contribuinte opta pela revisão judicial de decisão que não seja definitiva na esfera administrativa, em nicho de compensação, é porque ele deve renunciar à via administrativa, sob pena de abertura indevida de concomitância de instâncias. (Contra, entendendo que declaração de compensação interrompe o prazo prescricional da repetição de indébito, Gabriel Lacerda Troianelli e Vivian Casanova – *Declaração de compensação como causa interruptiva do prazo prescricional para a repetição de indébito*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 182 – Novembro – 2010).

[35]Pela possibilidade de desistência da execução judicial em curso para a busca da execução administrativa, desde que homologada judicialmente, vide Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011, itens 21 a 23.

definitivamente a via eleita para execução, há interrupção dessa prescrição, porque se entende cabível aplicação analógica do inciso I do art. 174 do CTN, conforme se verá adiante.

102. Em conclusão, o Decreto Nº 20.910, de 1932, que regula o prazo prescricional de cinco anos para a execução de crédito contra a Fazenda Pública e estabelece hipóteses de suspensão e interrupção desse prazo, não se aplica ao crédito nem ao indébito tributário, cujos prazos extintivos de prescrição e decadência, que têm força para extinguir o crédito do contribuinte, detêm natureza de direito tributário, integrando as normas gerais tributárias, necessariamente veiculadas pela via da lei complementar, nos termos do art. 146, III, da CF.

B.2 Inexistência de suspensão e interrupção legalmente prevista para a prescrição da execução e Processo de Habilitação

103. Além de questionar qual regramento legal estipula o prazo que o contribuinte detém para obter a execução do crédito declarado por sentença judicial, a consulta da Receita Federal do Brasil enseja apreciação acerca do papel que o **processo de habilitação** ocupa dentro dessa sistemática.

104. O chamado "Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial transitada em julgado" foi criado pela Instrução Normativa Nº 517, de 25 de fevereiro de 2005, e está presentemente regido pelo art. 71 da IN Nº 900, de 2008:

> **"Art. 71**. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.
> § 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:
> I – o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo VIII, devidamente preenchido;
> II – certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;
> III – na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução ou cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolada na Justiça Federal;
> IV – cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;
> V – cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;
> VI – cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante, na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo; e

> VII – procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.
> § 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação.
> § 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.
> § 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:
> I – o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;
> II – a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito
> relativo a tributo administrado pela RFB;
> III – houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado;
> IV – **o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial**; e
> V – na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas e dos honorários advocatícios referentes ao processo de execução.
> § 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:
> I – as pendências a que se refere o § 2º não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou
> II – não forem atendidos os requisitos constantes do § 4º.
> § 6º **O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso <u>nem alteração do prazo prescricional qüinqüenal do título judicial referido no inciso IV do § 4º</u>.**"

105. O procedimento é exigido como condição prévia à análise do pedido de compensação apenas nas declarações que tenham por base crédito do contribuinte (débito do Fisco) reconhecido judicialmente. Sua base legal estaria no art. 170-A, do CTN, segundo o qual: *"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*". Essa a origem do procedimento, segundo a presente consulta, que também diz:

> "passou a ser exigido por ato da RFB para o contribuinte que pretenda compensar créditos tributários que tenham sido originados de processos judiciais, em face de inúmeras fraudes e tentativas de se compensar créditos vedados por expressa disposição legal, apostando que estava na homologação tácita da compensação, de forma que o contribuinte que possui um título executivo judicial e que pretenda solicitar restituição, ressarcimento, reembolso ou proceder à compensação de tributo, deve antes habilitar o crédito. Trata-se de um exame prévio e sumário apenas para verificar questões processuais, tais como a existência do trânsito em julgado da decisão e a titularidade da ação judicial"(fls. 10, da Nota COSIT Nº 18, 2010)

106. Com a criação desse prévio pedido, a RFB **cindiu a execução (compensação) administrativa da sentença judicial**, exigindo duas iniciativas do contribuinte, em razão do que surge o questionamento sobre qual norma jurídica disciplinaria o tempo desses procedimentos.

Exemplifique-se com o teor das dúvidas apresentadas pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da Primeira Região Fiscal (DISIT/SRRF01), reproduzidas na consulta:

> "Primeiro caso: o contribuinte apresentou pedido de habilitação dentro do prazo de cinco anos do trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento, tendo renunciado à ação de execução. A DRF/BSA indeferiu o pedido, tendo o contribuinte apresentado recurso hierárquico à SRRF 01. O recurso foi considerado procedente pela SRRF 01, tendo sido dada ciência da decisão ao contribuinte. Este, de posse da habilitação, não conseguiu transmitir a declaração de compensação porque, naquele momento, já havia mais de cinco anos do trânsito em julgado da sentença. Nessa hipótese, pergunta-se: **o período que intermedeia a apresentação do pedido e seu deferimento pela SRRF 01 suspenderia o prazo prescricional para a apresentação da DECOMP? Qual seria a base legal?** (fls. 02, da Nota COSIT Nº 18, 2010)"

107. A habilitação tem recebido críticas da doutrina, no sentido de que careceria de base legal, por impor condição não prevista em lei. Sob essa perspectiva, a exigência de prévia habilitação excederia a autorização do §14 e feriria o § 2º ambos do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que delega à RFB a regulamentação da compensação e determina a extinção do crédito tributário, como efeito imediato da apresentação da DECOMP, sob condição resolutória de ulterior homologação:

> "Lei Nº 9.430, de 1996
> **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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)[36]
> § 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)

[36]Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010.
"Art. 268. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, inclusive decorrente de trânsito em julgado de decisão judicial, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as demais prescrições e vedações legais (Lei nº 5.172, de 1966, art. 170, Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).
§ 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 1º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 49).
§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 2º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 49).
Art. 269. A restituição ou o ressarcimento do imposto ficam condicionados à verificação da quitação de impostos e contribuições federais do interessado (Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, art. 7º, e Lei nº 11.196, de 2005, art. 114).
Parágrafo único. Verificada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a existência de débitos em nome do contribuinte, será realizada a compensação, total ou parcial, do valor da restituição ou do ressarcimento com o valor do débito (Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, art. 7º, § 1º, e Lei nº 11.196, de 2005, art. 114)."

> **§ 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)
> (...)
> **§ 14. A Secretaria da Receita Federal – SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação**. (...)"

108. Não obstante o mandamento supra, na prática, quando essa declaração de compensação estiver precedida de um processo judicial, não haverá a extinção **automática** do débito sob condição resolutória de ulterior homologação (§2º), haja vista a imposição da prévia habilitação, uma condição suspensiva do direito a essa extinção imediata. No sentido da ilegalidade do Processo de Habilitação, Leandro Paulsen expõe:

> "A lei confere ao contribuinte a possibilidade de efetuar a compensação no regime de lançamento por homologação, sujeitando-se à fiscalização posterior. A IN 517/05, ao estabelecer controle prévio pela Receita para fins de processamento da compensação incorre em ilegalidade. O art. 170-A do CTN, por certo, veda a compensação mediante aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. O art. 74 da Lei Nº 9.430/96, com o §12, acrescido pela Lei Nº 11.051/04, por sua vez, considera não declarada a compensação decorrente de decisão judicial não transitada em julgado. Mas tais normas têm caráter material[37], servindo

[37]Em sentido contrário, vale conferir o Parecer PGFN/CRJ Nº 679, de 2001: ""Parecer CRJ 679/2001(...) **2) Aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional:** 6. A Lei Complementar nº 104 entrou em vigor em 10 de janeiro de 2001, e, através de seu art. 2º, criou, dentre outros, o art. 170-A do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação, *in verbis: "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."* 7.Em primeiro lugar, cabe destacar que, há muito, o Superior Tribunal de Justiça veda o deferimento de liminares para autorizar a compensação tributária, haja vista o juízo perfunctório característico destas. 8.Por oportuno, transcrevo o Enunciado nº 212 da Súmula daquele Sodalício, *in verbis: "A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar."*9. Desta forma, mesmo antes da inovação legislativa, a jurisprudência pátria já impedia o uso de liminares para compensação de créditos tributários. 10. Assim sendo, o novo dispositivo se restringe, na prática, às antecipações de tutela e às decisões definitivas ainda não transitadas em julgado, uma vez que, na verdade, apesar de inserto no Código Tributário Nacional é **autêntico comando processual**, que veio conferir **efeito suspensivo** não só à apelação, mas também aos Recursos Especial e Extraordinário.11.Portanto, não há que se falar em aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, pois o artigo em debate é de natureza processual e não material. 12.Neste passo, é o dispositivo dotado de **aplicabilidade imediata**, mantendo-se intactas apenas as situações jurídicas já definitivamente consolidadas, ou seja, as compensações realizadas, antes de 10 de janeiro de 2001, por força de comando judicial. 13.A fim de melhor esclarecer a questão, passa-se a análise das hipóteses de incidência da norma. 14. No que toca às sentenças favoráveis ao contribuinte, proferidas em sede de procedimento ordinário ou cautelar, nada há de inovador, pois, face ao art. 475, II do Código de Processo Civil, estão sujeitas ao duplo grau obrigatório de jurisdição, não produzindo efeitos enquanto não confirmadas pelo tribunal. 15. O mesmo não acontecia com as sentenças proferidas em sede de mandado de segurança em que fora autorizada a compensação de tributos. Veja-se. 16. As sentenças concessivas de segurança em geral podem, por força do parágrafo único do art. 12 da Lei n. 1.533/51, ser executadas provisoriamente, caso seja interposta apelação. 17. Hoje, em se tratando compensação mediante aproveitamento de tributo, isto não é mais possível. Tomando-se por base o princípio da especialidade das leis, o art. 170-A do Código Tributário Nacional deve ser aplicado em detrimento do parágrafo único do art. 12 da Lei do Mandado de Segurança, que foi, neste particular, derrogado. 18. Como dito acima, o art. 170-A do Código Tributário Nacional criou uma nova hipótese de efeito suspensivo. Assim, uma vez interposto Recurso Especial ou Extraordinário, seja em sede de procedimento ordinário, seja em sede de mandado de segurança, não poderá haver execução provisória do *decisum*, restando ao contribuinte aguardar o pronunciamento final do Poder Judiciário. 19. De toda sorte, os contribuintes, amparados por decisões judiciais proferidas antes da promulgação da lei complementar em estudo ainda não executadas, **deverão aguardar o trânsito em julgado para, só então, procederem a compensação tributária,** haja vista a imediata aplicabilidade do efeito suspensivo concedido à apelação em mandado de segurança e aos Recursos Especial e Extraordinário."

de critério para análise de validade ou não da compensação que venha a ser declarada pelo contribuinte. **Deve a Receita, em cumprimento à Lei e apenas quando não satisfeitos os requisitos nela previstos, considerar tais dispositivos para fins de não-homologação da compensação, mas não está autorizada, em hipótese alguma, a subverter, normativamente, a sistemática de compensação**, **obstando que se dê no regime de lançamento por compensação para passar a se dar no regime de compensação administrativa, em que a própria Receita recebe o pedido ou requerimento de compensação, faz as verificações quanto à sua regularidade e autoriza ou procede à compensação ela própria** (...)"[38] (sem ênfase no original)

109. Institucionalmente, o entendimento é diverso. A juridicidade do Processo de Habilitação foi analisada pelo **Parecer PGFN/CAT Nº 110, de 2006**, que entendeu pela **legalidade da então IN RFB Nº 517, de 2005**, nos termos que seguem reproduzidos:

"(...)
20. A regulamentação, de que cuida o § 14, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, fez-se por intermédio da hostilizada Instrução Normativa nº 517, de 2005, que, de fato, exige habilitação do crédito, por parte da autoridade fazendária, tratando-se de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado[39]. Ao que consta, há por parte da referida instrução normativa modalidade que disciplina o disposto do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. A norma que organiza transcendeu o alcance da norma disciplinada? É do que se cuida em seguida.

21. Registre-se, em primeiro lugar, a propósito do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, que a norma trata de regime de compensação, dado que se insere no universo normativo de restituição e ressarcimento. E registre-se também que alcança apenas *tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*. **Trata-se de norma que *autoriza* a utilização de créditos apurados, para efeitos de compensação. Em outras palavras, transita-se em torno do art. 156, II, do Código Tributário Nacional, que prevê modalidade de extinção de crédito tributário. O *caput* do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, dá conta de *créditos judiciais com trânsito em julgado*. Isto é, se máculas há, deveria se objurgar a referida regra**. E não há notícias de precedentes específicos, em amparo da tese da OAB/CE.

22. A Instrução Normativa nº 517, de 25 de fevereiro de 2005, requer *prévia habilitação do crédito*, instruídos pelos documentos que dá conta. Entre os papéis que se exige, v.g., *certidão do inteiro teor do processo expedida pela Justiça Federal*[40]. Ainda, o deferimento depende, *sic et simpliciter*, de confirmação de que *o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação, a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado* e de que *houve a homologação pela Justiça Federal da desistência da execução do título judicial ou da renúncia à sua execução, bem assim a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive honorários advocatícios, no caso de ação de repetição de indébito*[41].

23. Ao que consta, não há limitação para exercício de recebimento de honorários advocatícios, pelo que não se infirma inserção da instrução normativa em tema de Estatuto da OAB ou em nicho de art. 20, § 3º, do Código de Processo Civil. **O que se passa,**

[38]Paulsen, Leandro. "*Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*". 12ª Editora Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 1166
[39]Instrução Normativa SRF nº 517, de 25 de fevereiro de 2005, art. 3º, *caput.*
[40]Instrução Normativa SRF nº 517, de 25 de fevereiro de 2005, art. 3º, II.
[41]Instrução Normativa SRF nº 517, de 25 de fevereiro de 2005, art. 3º, § 2º, incisos.

> **concretamente, é que o art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, acenou com possibilidade de compensação, em universo creditório que apreende altercações judiciais com trânsito em julgado, no qual há, efetivamente, condenação em verbas honorárias. E a Instrução Normativa nº 517, de 2005, tão somente, cumpre papel de norma de complementação e de calibre, sem exceder, conceder ou transcender, especificando comportamentos do contribuinte, para efeitos de gozo do benefício**. *Hic jacet* a tese dos impetrantes.(...)" (sem ênfase no original)

110. De fato, o art. 71 da IN RFB Nº 900, de 2008, encontra seu fundamento de validade dos artigos 156, 170 e 170-A, do CTN, e do § 14 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996. Todavia, a obrigação de proceder a **prévia** habilitação deve ser equacionada frente à sistemática de prescrição positivada.

111. A exigência de habilitação **prévia** ao processamento da DECOMP, e mais, a programação de sistema de informática para rejeição da DECOMP após cinco anos corridos do trânsito em julgado da sentença (§ 6º do art. 71 da IN) – sem considerar o dispêndio de tempo imposto e inventado pela própria Administração Pública nesse ínterim, dada a ordem de se obter prévia habilitação – embaralha o desenvolvimento cronológico da relação jurídica de indébito, legalmente pautado pelos prazos extintivos aqui já sobremaneira citados.

112. **Bem entendido, à guisa de operacionalizar dispositivos da lei, a RFB poderia criar a condição da habilitação[42], mas não poderia modificar o curso do prazo prescricional da execução do indébito. E o lapso temporal para a habilitação demanda suspensão da prescrição executiva para o contribuinte, porque ele não pode ser prejudicado pela demora a que não deu causa.**

113. Nesses termos, a dúvida da DISIT/SRRF01, acima copiada, é impossível de ser respondida, porque não é o vácuo acerca de base legal para regência do prazo de habilitação que deve ser encontrado. Antes disso, deve-se perquirir se há espaço normativo, diante dos prazos extintivos positivados em lei complementar, para a inserção, por instrução normativa, de um processo de habilitação entre o trânsito em julgado da sentença constitutiva do indébito e a apresentação da DECOMP (execução).

[42]Acerca da possibilidade de necessidade de cumprimento de requisitos da compensação pelo contribuinte, vide item III do Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005, integralmente reproduzido no letra A (Contextualização: formas de compensação tributária, modo de cumprimento de decisões judiciais determinantes de compensação pela Administração Tributária e a utilização da DCTF como substitutivo da DECOMP) do item III (Segunda Parte) deste parecer.

114. Ao inserir um procedimento entre o trânsito em julgado e a apresentação da declaração da compensação, que é um modo de execução da sentença, a RFB criou a necessidade de um prazo suspensivo ou interruptivo da prescrição executiva. Sucede que essa suspensão (ou a necessidade dela) não poderia ser engendrada por ato infralegal, porque, como visto, a matéria é regida pelo art. 168 ou 169 do CTN e Súmula Nº 150, do STF.

115. De fato, na linha que vimos anotando, também as hipóteses de suspensão e de interrupção de prescrição da relação de débito do Fisco estão reservadas à lei complementar[43], porque elas gozam da mesma estatura normativa das hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição da relação de crédito do Fisco. Voltemos ao RE Nº 560.626/RS, com excerto do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes:

> "(...)
> **Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipótese de suspensão e de interrupção**, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma mesma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual de contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados. (...)"

116. Dentro do CTN, o fundamento legal dos prazos extintivos do débito público tributário se resume aos artigos 168 e 169, porquanto os artigos 151 e 174, do CTN somente cuidam da relação de crédito tributário. À primeira vista, não haveria como adequar as suspensões e interrupções de uma relação à outra. Prescrição e decadência dependem de impulsos e omissões do titular do direito

---

[43]"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO REFERENTE A IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. IN SRF 165/98. CAUSA INTERRUPTIVA NÃO CONFIGURADA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ.
1. As normas relativas à prescrição e à decadência, em matéria tributária, devem observar o princípio da reserva legal. Assim, à Instrução Normativa 165/98, da Secretaria da Receita Federal, que reconheceu a não-incidência do Imposto de Renda sobre verbas indenizatórias, não pode ser atribuída eficácia interruptiva, a ponto de ser tida como o termo inicial da prescrição para os contribuintes pleitearem a repetição do indébito. Consoante decidiu esta Turma, ao julgar o REsp 729.235/SC (Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1º.8.2005), "a Instrução Normativa nº 165 e o art. 174 do CTN em nada interferem na interpretação dos preceitos legais que regulam a contagem do prazo prescricional para a propositura de ação de repetição de indébito".
2. Não se aplica ao caso a Súmula 7/STJ, pois, consoante já proclamou esta Corte, não constitui reexame de prova a ponto de ensejar o não-conhecimento do especial, a mera aferição da existência de determinado fato incontroverso e necessário ao deslinde da causa, dependente de simples cotejo entre documentos (prova pré-constituída), como, por exemplo, a análise quanto à data em que se verificou determinado acontecimento" (REsp 120.195/MG, 1ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 16.2.1998, p. 32).
3. Portanto, deve ser mantida a extinção do processo, em relação ao agravante, com base no art. 269, IV, do CPC. Por conseguinte, confirma-se a condenação desse litisconsorte ao pagamento de honorários advocatícios, os quais, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC, foram fixados em R$ 1.000,00, condenação que, de acordo com a parte dispôs itiva da sentença, fica subordinada a condição suspensiva, observado o disposto no art. 12 da Lei 1.060/50.
4. Agravo regimental não provido." AgRg no REsp 1097356 / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0222261-3. 2ª Turma. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) DJe 24/08/2010.

material em questão e os eventos que deflagram esses comportamentos são diversos para cada uma dessas interações, é o que pensa Eurico de Santi:

> "(...)
> Por isso, não há coincidência das hipóteses de interrupção e suspensão legal das regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco com as das regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte. Tratam-se de regras totalmente diversas, com fins e objetivos díspares: as primeiras cuidam da constituição e cobrança de obrigações tributárias, as segundas, da constituição e cobrança de débitos do Fisco. Além disso, uma e outra percorrem processos de positivação absolutamente diversos, fato que impossibilita ao aplicador do direito utilizar as previsões de interrupção e suspensão legal destinadas às regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco para compor e informar as regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte, e vice-versa."[44]

117. Contudo, segundo a jurisprudência, a hipótese de interrupção prevista no art. 219, do CPC, é plenamente aplicável à relação de indébito tributário:

> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE EMPREGADO MEDIANTE DESCONTO EM FOLHA DE SALÁRIO. APOSENTADORIA. CONCESSÃO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICAÇÃO DO ART. 168, I, DO CTN. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PARCELAS ALCANÇADAS PELA PRESCRIÇÃO.
> 1. O artigo 535 do CPC estabelece que são cabíveis embargos declaratórios nas hipóteses de omissão, contradição ou obscuridade.
> 2. A omissão não se configura quando todas as questões suscitadas pelas partes foram tratadas pelo acórdão de origem. É cediço que o Tribunal não precisa se pronunciar sobre as teses suscitadas pontualmente, sendo suficiente que sejam analisadas as matérias sobre as quais as questões se levantam.
> 3. Cinge-se a controvérsia em estabelecer o termo inicial para contagem de prescrição de pretensão de repetição de indébito de parcelas referentes à contribuição previdenciária de aposentadoria de empregado urbano, esta requerida administrativamente em 03.02.1998, cujo pedido foi negado, e somente concedida em definitivo, judicialmente, em novembro de 2004.
> 4. A norma que regerá a prescrição será a do art. 168, I, do CTN, iniciando a contagem do prazo do pagamento indevido.
> 5. O pagamento da contribuição tornou-se indevido quando foi reconhecido o direito de aposentadoria, pois não há que se falar em repetição de indébito de contribuição previdenciária de empregado urbano, sem que haja direito à aposentadoria. Assim, aplicável o Princípio da Actio Nata. Como o reconhecimento foi feito judicialmente com data retroativa ao pedido administrativo (03.02.1998) desde então o pagamento foi considerado indevido. A ação repetitória foi proposta em setembro de 2005, apenas 10 meses após a concessão definitiva da aposentadoria, logo não há que se falar em prescrição de parcelas.
> 6. Ad argumentando tantum, sustenta a Fazenda que a pretensão da repetição não poderia alcançar as parcelas de 1998, quando foi requerida administrativamente a aposentadoria. Todavia, ainda que se desconsidere o Princípio da Actio Nata, as parcelas de 1998 não seriam alcançadas pela prescrição, considerando-se a interrupção da contagem do prazo pela propositura de ação em que se buscava a concessão do benefício.
> 7. É a norma geral que regerá a interrupção da prescrição nos casos de repetição de indébito. Assim, aplica-se o disposto no art. 219 do CPC, o qual preconiza que a citação válida interrompe a prescrição e que esta retroagirá à data da propositura da ação. Precedentes: REsp 693.178/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 19/12/2005, p. 347; 8. A prescrição da ação de restituição de indébito de contribuição previdenciária de empregado urbano teria, então, sido interrompida pela propositura da ação em que se buscou o direito de aposentação, ou

[44]DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº118: Entre regras e princípios*. In. Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Coord. Autora Tomazini de Carvalho. 2ª ed. São Paulo: MP editora, 2010: p.267

seja, em maio de 1998. Nesse sentido: EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1102402/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2010, DJe 29/06/2010.
9. O prazo prescricional interrompido pela citação válida somente reinicia o seu curso após o trânsito em julgado do processo, conforme estabelecido no art. 202, parágrafo único do Código Civil. Precedentes: EDcl no REsp 511.121/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2005, DJ 30/05/2005; Resp 47.790/SP, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, QUARTA TURMA, julgado em 31/05/1994, DJ 27/06/1994.
10. Desta feita, por esta via, conclui-se que a prescrição não alcançou qualquer parcela paga indevidamente, pois o benefício foi requerido administrativamente em 03.02.1998, sendo negado. Em maio de 1998, foi proposta ação para que fosse concedida a aposentadoria, fato que interrompeu a prescrição. Esta não correu até o transito em julgado da demanda em novembro de 2004.
11. Recurso especial não provido." (RESP 124.9981/SC Relator Ministro Mauro Campbell Marques. 2T. 28/06/2011)

118. Em que pese o Superior Tribunal de Justiça decidir pela aplicação do CPC a matéria, que, consoante vimos discorrendo, está restrita a lei complementar, entendemos que em lugar do art. 219, do CPC, a interrupção está fundada no inciso I do parágrafo único do art. 174, do CTN[45], aplicável à relação jurídica inversa àquela nele prevista, por analogia. E observe-se que a aplicação inversa do dispositivo apenas aproveita o seu inciso I, quando do despacho do juiz que ordenar a citação em execução contra a Fazenda Pública. É que não há possibilidade de protesto judicial (II) nem de qualquer ato judicial que constitua em mora a Fazenda Pública (III), justamente porque o débito do Fisco somente pode ser cumprido quando formalmente constituído ou por ato da própria administração ou por decisão judicial necessariamente certificadora do indébito e transitada em julgado. Quanto à última hipótese, também não se cogita de existência de ato administrativo da União (devedora) que reconheça débito tributário contra si mesma. E, se isso acontecer, não haverá interrupção da ação de prescrição, mas a quantia será devolvida de ofício pela Administração.

119. Quanto às hipóteses de suspensão previstas do art. 151, do CTN, não há possibilidade fática de seu aproveitamento à relação de indébito, por analogia. Adicionalmente à ausência de previsão legal ou de uso de analogia a respeito dessa suspensão, e por causa disso, sob ponto de vista consequencialista, o contribuinte pode fazer vingar tese de que já exerceu seu direito a executar, pela mera dedução de pedido de habilitação e que a exigência infralegal de dedução de novo pedido, desta feita, da própria compensação em si, (envio da DECOMP), é imprescritível.

[45] "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
II – pelo protesto judicial;
III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor".

120. Nesse contexto, e a fim de que o processo de habilitação se harmonize com o contexto legalmente posto, sugerimos, **abstraídas quaisquer ponderações de conveniência e oportunidade**, as seguintes alternativas de reformulação normativa:

a) edição de lei complementar, que introduza hipótese de suspensão ou interrupção dos prazos prescritivos extintivos para a execução do indébito tributário, com reforma dos artigos 168 e 169, do CTN;
b) modificação da Lei Nº 9.430, de 1996, combinada com a alteração da IN, para alteração da sistemática de compensação, de forma que a declaração de compensação não enseje a extinção do crédito sob condição resolutória, mas que volte a ser pedido de compensação e que, dentro deste pedido de compensação, fique estabelecido uma fase prévia de habilitação;
c) alteração da IN, e consequente alteração do sistema de dados, para apresentação **concomitante** do processo de habilitação e da DECOMP, ainda que o processamento desta última fique sustado até a habilitação da sentença. Nesse modelo, se não houver habilitação, a compensação seria automaticamente considerada não declarada, sem direito a recurso, nos termos da alínea "d" do inciso II do § 12 e §13 do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996. Dessa forma, tudo indica, o risco de DECOMP fraudulenta permaneceria minimizado, o prazo prescricional seria respeitado e as informações sobre o crédito tributário contido na DECOMP poderia ser aproveitado para lançamento imediato pela RFB, sem prejuízo de o indébito tributário continuar a ser buscado no Judiciário;
d) extinção de processo ou fase de habilitação, com revogação dos dispositivos da IN a ela referentes.

B.3 Termo inicial do prazo. Renúncia /Desistência da Execução

121. Por fim, passa-se à ultima indagação desse primeiro conjunto de questões, sobre o marco inicial do prazo para a execução da sentença judicial que reconhece o indébito.

122. Ante o que já exposto, fica claro que o marco inicial desse prazo é o trânsito em julgado da sentença judicial que constituir o direito de crédito do contribuinte ou o débito do Fisco. A esse respeito, é imprescindível registrar o Parecer PGFN/CRJ Nº19/2011, que compõe este feito.

123. Ali, fica firmado que também as sentenças declaratórias e mandamentais podem gozar de eficácia executiva, com os mesmos efeitos da condenatória[46], desde que reconheçam a existência/inexistência de relação jurídico-tributária e que contenham elementos identificadores da obrigação devida. Além do trânsito em julgado, a compensação administrativa desse tipo de sentença exige a prova da inexecução judicial dessa sentença, conforme restou igualmente consolidado no mesmo Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011[47].

124. Em conclusão sobre esse ponto, e de acordo com as alterações que forem levadas a efeito em observância ao *item 120*, *retro*, recomendamos que o inciso IV do § 4º do art. 71 da IN Nº 900, de 2008, seja transposto para o art. 70 da IN Nº 900/2008, de forma a que o trânsito em julgado conste como único termo inicial de contagem da prescrição para a execução via compensação, e que este preceito seja atraído para o dispositivo que cuida da PER/DECOMP, independentemente da solução administrativa que venha a ser adotada em relação ao processo de habilitação.

C. Da consulta: terceiro conjunto de questionamentos da Nota Cosit º 18, de 2010.

> "*Ações judiciais que possuem eficácia executiva e que devem ser objeto de pedido de habilitação para fins de compensação versus ações judiciais que não possuem eficácia executiva. Necessidade ou não de prévia habilitação do crédito*."

125. A questão foi estudada e respondida pelo **Parecer PGFN/CRJ Nº 19, de 2011**, que passa a integrar este opinativo, e que chegou às seguintes conclusões, *in verbis*:

> " (...)
> 61. Diante das considerações delineadas, constata-se que a força executiva da sentença decorre da natureza e do conteúdo da decisão, independentemente da denominação a ela atribuída, de tal maneira que gozará de eficácia executiva e, portanto, poderá ser objeto de compensação toda sentença tributária que, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação devida (sujeitos, prestação e exigibilidade).
>
> 62. Destarte, no campo tributário, além das ações condenatórias, gozam de eficácia executiva as sentenças de procedência das ações declaratórias e mandamentais ajuizadas após ocorrida a violação ao direito (no caso, o recolhimento indevido da exação pelo Fisco), cujo objeto limita-se a impedir a constituição de determinado crédito tributário futuro, na medida em que o direito à satisfação do crédito (restituição via precatório ou compensação) figura como consectário lógico das ações de tal natureza e não necessita vir expresso na sentença ou no pedido da ação. (Observar as peculiaridades da ação mandamental listadas nos itens 51 a 60 deste Parecer).

[46]Vide itens 61 a 66 do Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011.
[47]Vide item 22 do Parecer PGFN/CRJ Nº 19/2011

63. Nesse diapasão, em reposta à consulta formulada na Nota Técnica COSIT nº 18, de 2010, a certificação expressa, na sentença judicial, de direito creditório do contribuinte e da obrigação exigível correspondente (exemplo, sentença que expressamente certifica o direito creditório do autor e defere, também de modo expresso, o pedido de compensação formulado na exordial), não é condição indispensável para se atribuir executividade ao julgado.

64. Pelo exposto, responde-se positivamente à pergunta formulada pela Disit/SRRF10, transcrita no item 37 da Nota Técnica COSIT nº 18, de 2010, acerca da "possibilidade de serem homologadas compensações (DCOMP) (...), com base em decisões judiciais transitadas em julgado, quando não tenha sido objeto da ação judicial respectiva a existência de direito creditório em favor do sujeito passivo ou quando não haja, na decisão judicial, disposição expressa autorizando a compensação (...)".

65. Em subseqüentes, esta Procuradoria-Geral não corrobora com a proposta de solução firmada pela Disit/SRRF10, no sentido de que "para as unidades da RFB homologarem DCOMP (...), é necessário que a ação judicial que enseje a homologação (...) tenha como objeto o reconhecimento em favor do sujeito passivo de crédito contra a Fazenda Nacional e que a decisão nela proferida expressamente (...) autorize a compensação", pois a posição defendida neste Parecer é de que, para se atribuir executividade à sentença tributária, basta que esta, ao certificar a inexistência de relação jurídico-tributária, contenha, ainda que indiretamente, todos os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade.

66. Por derradeiro, como corolário das considerações acima tecidas, e, a fim de evitar qualquer dúvida e divergência entre as normas internas da RFB, devem ser reformulados o *caput do* art. 70 e o art. 71, § 4º, incisos II e III, da IN RFB nº 900, de 2008[48], nos termos abaixo em destaque:

> Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária.
> (...)
> Art. 71. (...)
> § 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:
> (...)
> II – a ação tem por objeto o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária relativa a tributo administrado pela RFB;
> III – revogado;
> (...)""

[48] Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.
(...)
Art. 71. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.
(...)
§ 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:
I - o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;
II - a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela RFB;
III - houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado;
(...)

126. Ficam deste modo respondidas as indagações feitas neste tópico, com o adendo de que a reformulação proposta no caput do art. 70 e no art. 71, §4º, incisos II e III, da IN RFB Nº 900, de 2008 pelo Parecer PGFN/CRJ Nº 19, de 2011 em nada interfere ou contraria as sugestões tecidas nos itens 116 e 120 deste opinativo.

III

A. Da consulta: segundo grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> *"Restituição administrativa de indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado*"

127. Diz-nos a RFB:

> "O segundo questionamento refere-se à legitimidade do procedimento que vem sendo adotado pela RFB, desde a edição da IN SRF Nº 21, de 10 de março de 1997, de permitir que, na hipótese em que o sujeito passivo possui um título executivo judicial reconhecendo o direito creditório, possa ele optar pela restituição administrativa em vez de executar o título pela via do precatório.
>
> Indaga-se se tal procedimento está respaldado pelo ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, além de não estar respaldado em lei, violaria a ordem de pagamento dos precatórios, afrontando a Constituição.
>
> Em que pese o questionamento inicial referir-se à restituição, é possível estender a dúvida ao ressarcimento de créditos de IPI e do PIS/COFINS, bem como ao reembolso de cotas do salário-família e salário-maternidade, também referenciados pela IN RFB Nº 900, de 2008 (art. 21 a 33)."

128. Segundo a COSIT, há entendimento no seio da RFB defendendo a possibilidade de execução administrativa de decisões judiciais, com espeque na interpretação de que o termo "***exclusivamente"***, constante do caput do art. 100, da CF, refere-se à ordem cronológica dos precatórios e não à forma de pagamento deles, por ser norma de estrutura do Judiciário. **A própria COSIT, porém, discorda desse raciocínio e conclui**:

> " (...) **é de se entender que o art. 100 da Constituição Federal de 1988 não permite a execução de sentença por forma diferente do precatório**. **Dessa forma, nas hipóteses em que a sentença judicial transitada em julgado conferir ao contribuinte um título executivo judicial, este poderá optar pela compensação ou pela restituição via precatório, não sendo possível a restituição administrativa**."

B. Análise da segunda questão da nota Cosit Nº 18, de 2010.

129. Dispõe a IN RFB Nº 900, de 2008, acerca da restituição administrativa de indébito reconhecido por sentença judicial:

"(...)
Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.
§ 1º **A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o caput poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a efetivação da restituição, do ressarcimento, do reembolso ou para homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão**.
§ 2º Na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação somente poderão ser efetuados se o requerente comprovar a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário, ou a renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.
§ 3º Não poderão ser objeto de restituição, de ressarcimento, de reembolso e de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.
§ 4º A restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado dar-se-ão na forma prevista nesta Instrução Normativa, caso a decisão não disponha de forma diversa.
(...)
CAPÍTULO X
DO PAGAMENTO
Art. 74. A restituição, o ressarcimento e o reembolso serão realizados pela RFB exclusivamente mediante crédito em conta corrente bancária ou de poupança de titularidade do beneficiário.
§ 1º Ao pleitear a restituição, o ressarcimento ou o reembolso, o requerente deverá indicar o banco, a agência e o número da conta corrente bancária ou de poupança de titularidade do sujeito passivo em que pretende seja efetuado o crédito. (Renumerado com nova redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)
§ 2º Enquanto não disponibilizada dotação orçamentária específica, nos termos do inciso II do caput do art. 47 da Lei Nº 11.457, de 16 de março de 2007, o pagamento de reembolso de que trata o caput obedecerá ao disposto na Portaria Conjunta RFB/INSS Nº 10.381, de 28 de maio de 2007. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)
Art. 75. Compete à instituição financeira que efetivar a restituição, o ressarcimento ou o reembolso verificar a correspondência do número de inscrição do respectivo beneficiário no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), constante dos documentos de abertura da conta corrente bancária ou de poupança, com o assinalado na correspondente autorização de crédito.
Parágrafo único. O descumprimento do disposto no caput caracteriza desvio de recursos públicos e obriga a instituição financeira responsável à entrega dos valores ao legítimo credor ou sua devolução ao Tesouro Nacional, acrescidos dos juros previstos no art. 72 , sem prejuízo da imposição das demais sanções cabíveis."

130. Antes e acima disso, a Constituição Federal é expressa ao afirmar que o **pagamento** de quantias judicialmente reconhecidas como devidas pela Administração Pública é feito **exclusivamente** por intermédio de precatórios, *in verbis*:

"Art. 100. Os **pagamentos devidos** pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, **em virtude de sentença judiciária**, **far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida**

> **a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim**. (...)"

131. Tendo em vista que o art. 100 da CF está no bojo do trato sobre o Poder Judiciário, uma primeira leitura da Constituição, levar-nos-ia a responder que a função do art. 100 da CF é meramente processual. Serviria para impor um rito processual, de forma que, quando o *pagamento* devido pela Fazenda Pública se desse na via da execução judicial, ele deveria se realizar *exclusivamente* pelo sistema de precatórios, vedada a utilização da execução judicial comum, dada a inalienabilidade e impenhorabilidade dos bens públicos. Sob essa perspectiva, a execução administrativa de um título judicial estaria permitida, quando a sentença judicial fosse aceita e cumprida pela Administração Pública antes do manejo da execução forçada, ou seja, antes da expedição do precatório.

132. Sucede que a norma jurídica presente no art. 100, da CF vai além do estabelecimento de um rito processual de execução forçada.

133. Segundo Bruno Espiñeira Lemos[49], o regime de precatórios no Brasil foi engendrado para a "*moralização dos pagamentos efetuados pela Fazenda oriundos de sentenças judiciais"*. Como notícia histórica, apoiado em Pontes de Miranda, o mesmo autor relata que, antes do tratamento constitucional da matéria, portanto, até 1934:

> "(...) uma vez passadas em julgado as decisões que condenavam a Fazenda a pagamentos em dinheiro, um enxame de pessoas prestigiadas e ávidas do recebimento de comissões passavam a rondar os corredores das repartições fiscais. Nelas se digladiavam para arrancar as verbas de seus clientes. Esta, pelo poderio dos advogados administrativos, saía dos *guichets* de pagamento com designação de beneficiários e alusão expressa aos seus casos. Com isso, infringia-se a precedência a que tinham direito os titulares, sem melhor amparo, de pagamentos que se deviam ter realizado anteriormente (...)".

134. Sob esse segundo aspecto, além de ser rito processual, o regime de precatórios é também uma limitação à discricionariedade que a Administração teria para determinar o modo de execução dessa sentença. Perceba-se que a limitação trazida pelo regime de precatórios é diversa, embora derivada, e veio cronologicamente depois, da discussão sobre a responsabilidade do Estado pelos seus atos causadores de danos ao administrado. A responsabilidade do Estado pelos seus atos constituiu-se em premissa para o surgimento do regime de precatórios, mas a função deste não se esgota no cumprimento da responsabilidade estatal. Quer dizer, **os precatórios também não podem ser vistos apenas como comando para que o Estado- Administração cumpra ordens judiciais**. Este

[49]LEMOS, Bruno Espiñeira. **Precatório. Trajetória e Desvirtuamento de um Instituto. Necessidade de novos paradigmas**. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2004. p. 48

preceito dimana do próprio Estado Democrático de Direito (art. 2º da CF) e independeria da existência do art. 100 da CF. O art. 100 da CF tem função superlativa: além de submeter o Executivo aos atos típicos do Judiciário (decisões liminares e sentenças definitivas), determina que o Executivo deve fazê-lo de maneira a não ferir direitos dos administrados.

135. Portanto, sob o prisma do Direito Administrativo, a previsão constitucional desse regime de pagamento busca positivar e constitucionalizar o **modo** pelo qual a responsabilidade do Estado, depois de reduzida a pagamento de quantia certa por ato judicial, deve ser efetivada em relação ao particular. Decidiu o constituinte, pautado pelos princípios presentes no art. 37 da CF, principalmente a impessoalidade e legalidade, que o critério de preferência dos pagamentos fosse a ordem cronológica de apresentação das requisições emanadas pelo Chefe do Judiciário ao Chefe do Executivo.

136. E há ainda uma terceira faceta refletida no art. 100 da CF, de suma importância para o Poder Executivo. Além de estabelecer rito de execução e garantir ao Poder Judiciário o cumprimento de suas sentenças; além de garantir aos administrados a isonomia no cumprimento de decisão judicial, há ali clara **limitação da ingerência do Estado-juiz sobre o Estado-administração**. Dá-se à Administração o direito de ordenar o cumprimento das decisões judiciais. **A Administração fica resguardada de seguir ritmo administrativo-orçamentário ditado pelo Judiciário.** A Administração mantém a garantia de discricionariedade mínima no cumprimento do orçamento pela ordem cronológica da inclusão da despesa pública orçamento[50].

137. Nesse sentido, os precatórios judiciais funcionam como importante instrumento recíproco para equilíbrio entre os Poderes Executivo e Judiciário, sem o qual, o Executivo poderia se tornar refém do Judiciário ou o Judiciário poderia ser ignorado pelo Executivo. Muito mais do que garantir a impenhorabilidade dos bens públicos e de determinar a ordem cronológica de pagamento, a função do art. 100 da CF é de harmonia entre os Poderes. Garante o cumprimento de decisões judiciais, mas também garante ao Executivo que preveja e inclua no orçamento despesas imprevisíveis que venham a ser ordenadas à Administração.

[50] "A disponibilidade de meios não é absoluta, nem é exclusivamente discricionária. É livre o agente para estabelecer suas prioridades, sua finalidades, mas, aí a ressalva, se há serviços a atender, se há débitos absolutamente reconhecidos e induvidosos, se há, como disse Ingrosso, o nome do credor, a data do pagamento e o montante a pagar, não há como se subtrair ao comando normativo. Há vinculação ao pagamento. (...) Não se pode, objetivamente, sem considerar a realidade dos fatos, obrigar o administrador a cumprir cegamente lei orçamentária, nem deixar a seu arbítrio eleger o que pode ou não ser efetivado."OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Manual de direito financeiro/Regis Ferenandes de Oliveira e Estevão Horvath. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p.110-112.

138. É por isso a importância do estudo do regime de precatórios sob prisma do direito financeiro, ou, no dizer de Antônio Flávio de Oliveira: "*O estudo do precatório no âmbito do direito financeiro permite o aprofundamento do conhecimento do mecanismo do precatório, porquanto se vale de princípios e regras específicas à realização de despesas públicas, fim último do precatório*" [51].

139. Aliás, segundo o Superior Tribunal de Justiça, o processamento do precatório em si não detém natureza processual, consoante resultou sumulado sob o verbete Nº 311: "*Os atos do presidente do tribunal que disponham sobre processamento e pagamento de precatório não têm caráter jurisdicional*". A qualidade do ato administrativo determina a qualidade da sanção que recairá sobre o descumprimento desse ato. O descumprimento do processamento de precatórios não se resolve por decisão judicial[52], mas por seqüestro da renda pública (§6º do art. 100 da CF e art. 731 do CPC), por responsabilização do Presidente do Tribunal (§7º do art. 100 da CF) ou medidas de controle fiscal ao ente federado (§7º do art. 30 da LRF) ou mesmo aos gestores do orçamento (crime de responsabilidade e intervenção). O art. 67 da Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964 e o art. 10, da Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, situam a questão em âmbito fiscal:

> Lei Nº 4320, de 1964
> "Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para êsse fim."
> LC Nº 101, de 2000

[51]" O procedimento em questão, embora descrito no art. 730, incisos I e II, do Código de Processo Civil, assim como a penalidade imposta pela desobediência da ordem cronológica de pagamentos, explicitada no art. 731, do mesmo Diploma, não se trata de matéria processual, mas de matéria administrativa. Aliás, vale advertir, é pacífico na doutrina que o Código de Processo Civil contém inúmeras regras de cunho administrativo, sendo exemplar nesse sentido as regras pertinentes à separação consensual e ao inventário, com exceção de eventuais controvérsias incidentais. Portanto, pode-se afirmar que precatório é ato administrativo de comunicação, possuindo, mais especificamente, a característica de ato de comunicação interna, por intermédio do qual o Estado-Poder Judiciário comunica-se com o Estado-Poder Executivo, dando-lhe notícia da condenação a fim de que, ao elaborar o orçamento-programa para o próximo exercício, o valor correspondente tenha sido incluído na previsão orçamentária.(...) As características do precatório, perceptíveis quando se lhe observa como ato jurídico posterior ao processo de execução, não deixam dúvida quanto à sua natureza, indicando pertencer este instituto ao ramo do direito financeiro, com estreitas ligações com o direito administrativo, isto até pela proximidade dessas duas vertentes de direito público. Embora quase todos os estudos sobre precatório se encontrem em obras de Direito Processual Civil, já é possível encontrar assunto sendo tratado em obras de Direito Financeiro, sendo exemplo disto o Manual de Direito Financeiro escrito a quatro mãos por Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath.(...)" OLIVEIRA, Antônio Flávio. Precatórios. Aspectos Administrativos, Constitucionais, Financeiros e Processuais. 1ª ed. Editora Fórum: Belo Horizonte, 2007. p. 46-65

[52]Segundo a Súmula 733 do STF: "NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRA DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSAMENTO DE PRECATÓRIOS".

> "Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição."

140. A respeito desse dispositivo, parte da doutrina[53] aduz:

> "A sistemática legalmente definida para os pagamentos de indébitos tributários decorrentes de decisão judicial preserva, portanto, o equilíbrio fiscal, pois serão efetivamente desembolsados pelo erário sempre a partir do orçamento, devendo obrigatoriamente constar da proposta orçamentária.
> Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a necessidade do controle na execução orçamentária, possibilitando também a ampla transparência das contas públicas vinculadas à restituição dos tributos."

141. Tendo em conta as três perspectivas acima assinaladas, é de se perguntar: o caput do art. 100 da CF estaria cumprido por outro meio que não o sistema de precatórios? Haveria exceção legislativa capaz de conciliar isonomia e regularidade de execução orçamentária e do cumprimento dessas decisões judiciais? A compensação tributária antecedida de sentença judicial certificadora de indébito é exceção ao art. 100 da CF ou a sua permissão jurisprudencial quebra a ordem cronológica dos precatórios?

142. Diretamente envolvida com o art. 100 da CF, a já citada Súmula Nº 461, D.J. 25/08/2010, pacificou: "**O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado."**

143. Repare que o verbete não acena com possibilidade de restituição administrativa, porém admite execução administrativa de sentença judicial, ao afirmar a possibilidade da execução sem precatório, desde que pela via da compensação administrativa. Indaga-se: sendo *compensação* e *restituição* espécies do gênero *execução administrativa de indébito*[54], haveria diferença substancial entre essas duas espécies, de forma a que a restituição fosse vetada pela Constituição e a compensação fosse permitida pela mesma Carta Magna?

---

[53]CAMARGO, Guilherme Bueno de/ NOZIMA, George Augusto Lemos. *A Repetição de Indébito Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal* coord. Guilherme Cezaroti. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 251-252.

[54]Vide REsp 1.114.404-MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/2/2010. " (...) cabe ao contribuinte fazer a opção entre a compensação, o recebimento do crédito por precatório ou a requisição de pequeno valor do indébito tributário, uma vez que todas as modalidades constituem formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que declarou o indébito. Precedentes citados: REsp 796.064-RJ, DJe 10/11/2008; EREsp 502.618-RS, DJ 1º/7/2005; EREsp 609.266-RS, DJ 11/9/2006, e REsp 614.577-SC, DJ 3/5/2004."

144. A resposta é positiva. Explique-se. Embora tenham os mesmos efeitos extintivos do débito do Fisco e ainda que ambos estejam precedidos de uma sentença judicial certificadora ou condenatória do indébito, juridicamente, compensação tributária não significa pagamento administrativo da verba. Indubitavelmente, restituição administrativa é *pagamento*, mas compensação não é sinônimo de *pagamento*. As suas definições constam do próprio CTN.

145. Também do ponto de vista financeiro, de contabilidade pública, restituição administrativa não é sinônimo de compensação. Sob o ângulo do devedor, executor do orçamento público, a compensação não é despesa pública, ela seria, no máximo, anulação de receita pública, se o crédito já estivesse inscrito em dívida ativa[55]. Em outras palavras, a compensação não gera saída de recursos públicos, promove apenas a anulação de crédito pela verificação de débito recíproco. Esse seria um primeiro fundamento para não considerar a permissão legal e pretoriana para compensação de sentença judicial como ofensiva ao princípio da legalidade orçamentária e à moralidade pública, ambos resguardados pelo art. 100 da CF.

146. O outro fator que compatibiliza a compensação administrativa de sentença judicial com a Constituição é que ela não quebra a isonomia entre os administrados garantida pelo art. 100 da CF. A uma, porque a compensação não quebra a ordem cronológica de apresentação de precatórios, que seguirá intocada pelos contribuintes que optarem por esse sistema. A duas, porque a compensação em si não gerará nova lista cronológica de pagamento no âmbito administrativo, porque compensação não implica pagamento. A três porque, do ponto de vista do grupo de contribuintes pretendentes à compensação, haverá a extinção imediata e concomitante de todos os débitos dos contribuintes (créditos tributários) no momento de sua protocolização, sob ulterior modificação no máximo em cinco anos. Logo, a isonomia fica garantida para os optantes do precatório pela manutenção da ordem cronológica de pagamento, tanto quanto ficará garantida para os optantes da compensação.

147. Finalmente, com a Emenda Constitucional nº 62, de 2009, que reformou o próprio art. 100, da CF, a juridicidade de compensação tributária com indébito tributário certificado por sentença

[55]É que, tudo indica, os créditos tributários só são escriturados como receita depois de inscritos em dívida ativa da União e os créditos inscritos em Dívida Ativa da União não podem ser objeto de compensação, nos termos do art. 39 da Lei Nº 4.320, de 1964 c/c art. 74, §3º, III da Lei Nº 9.430, de 1996. Conclusão sobre o ponto, demanda oitiva da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional , se for o caso.

judicial foi confirmada pelo constituinte derivado[56], haja vista a determinação de prévia apuração para compensação de ofício do débito pela Fazenda Pública, regulamentada pelos artigos 30 a 44 da Lei Nº 12.431, de 24 de junho de 2011, com fulcro nos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF:

> CF
> "Art. 100.
> (...)
> § 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).
> § 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).(...)"

148. Não se pode transportar esse raciocínio para validar a restituição administrativa como execução de sentença judicial. Primeiro, porque isto implicaria realização de despesa pública sem prévia inclusão no orçamento. Depois, porque, ainda que houvesse uma lei ordinária disciplinando como se daria a realização dessa despesa e que estipulasse ordem cronológica de pagamentos de acordo com a intimação da sentença judicial e que garantisse a legalidade e a previsibilidade do orçamento, esta sistemática estaria inevitavelmente quebrando o comando constitucional, porque exigiria obviamente a feitura de uma segunda lista cronológica de pagamentos no âmbito administrativo, em concorrência com a lista feita segundo a ordem de apresentação de precatórios.

149. Ainda que se anuncie a falência do modelo de precatórios, ainda que se critique seu desvirtuamento como regime de "*calote público*"[57] e ainda que esse instrumento tenha sido constitucionalizado por circunstâncias políticas hoje não mais existentes, que forçaram remédio de

[56]Registre-se que embora esses dispositivos estejam sendo objeto de ADINs n. 4357, 4372, 4400 o foco das alegações é eventual desrespeito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, caso a compensação de ofício se desse de maneira sumária, tudo indica, não se alega ali quebra da ordem cronológica. Outrossim, com o advento da Lei Nº 12.431, de 2011, e haja vista a possibilidade jurídica de regulamentação da compensação, nos termos do art. 170, do CTN, referidas ADINS, ao menos no presente estágio, não indicam invalidade dos dispositivos.

[57]O art. 97 do ADCT parece valer como confissão de atraso nos pagamentos, fazendo prova de que o sistema não vinha cumprindo as finalidades moralizantes paras as quais fora pensado. Por outro lado, a Emenda Constitucional Nº 62, de 2009, em lugar de extirpar o sistema, parece ter vindo com o intuito de corrigi-lo e aprimorá-lo, reforçando interpretação que lhe confira máxima aplicação. Antes da Emenda Nº 69, de 2009, anota-se a crítica de Bruno Lemos: "Nos dias atuais, o nomen iuris precatório encontra-se diretamente relacionado a calote, engodo e outras qualificações depreciativas, o que, destarte, não condiz co a gênese do instituto. Antes de tudo, refletem muito mais as práticas condenáveis de governantes inescrupulosos, do que a dinâmica do precatório em si. Não temos dúvida de que o processo evolutivo da sociedade, inclusive sob a ótica do capitalismo globalizante, naquilo que há de positivo, o precatório será aprimorado ou quiçá substituído, contudo, somente acreditamos em mudanças qualitativas, aquelas que não enfraqueçam o Estado enquanto "casa de todos" e que observem "proporcionalmente" o interesse público primário e não, simplesmente, o secundário, das entidades públicas." LEMOS, Bruno Espiñeira. Precatório. Trajetória e Desvirtuamento de um Instituto. Necessidade de novos paradigmas. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2004. p158

superior hierarquia como freio entre os Poderes e como proteção à isonomia entre os administrados - finalidades estas que hoje poderiam ser bem atendidas por legislação ordinária que respeitasse os princípios constitucionais presentes nos art. 2º, art. 5º, art. 37 e art. 167, da CF[58] -, o fato é que o legislador constituinte ainda não criou alternativas ao art. 100 da CF, o qual, enquanto vigente, não autoriza a flexibilização deste regime para amparar ***pagamento*** administrativo de indébito tributário fundamentado exclusivamente por decisão judicial.

150. Observe-se, contudo, que se não há espaço interpretativo para a relativização desta norma constitucional sem a apropriada emenda constitucional, também não se pode conceber interpretação extensiva de seus efeitos. A norma constitucional proíbe apenas o pagamento administrativo de crédito reconhecido por sentença judicial.

151. Assim, além de permitir a compensação administrativa de indébito reconhecido por sentença judicial, o art. 100 da CF não proíbe a restituição administrativa de indébito reconhecido pela própria Administração, como também não parece haver óbice: a) ao ressarcimento de créditos de IPI[59], b) ao ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS[60], c) ao reembolso de cotas do salário-família e salário-maternidade[61], porque desde que essas prestações não tenham sido constituídas por decisão judicial, mas se perfaçam mediante autocompensação ou pedido deduzido diretamente à Administração.

152. Logo, do ponto de vista tributário ou do processo tributário, não haveria mácula na oferta administrativa das prestações enunciadas ou não haveria antijuridicidade na viabilização desses ressarcimentos de modo espontâneo pela Administração competente. A autorização para tanto, além dos art. 165 a 168 do CTN, extrai-se o § 14 do art. 74 da lei Nº 9.430, de 1996:

> "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.
> (...)
> § 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

[58]Contra, entendendo que o art. 100 da CF protege cláusulas pétreas: OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Manual de direito financeiro/Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 161-167.
[59]Artigos 21 a 25, da IN RFB Nº 900, de 2008.
[60]Artigos 27 a 29, da IN RFB Nº 900, de 2008.
[61]Artigos 30 a 33, da IN RFB Nº 900, de 2008.

(...)"

153. Entretanto, os artigos 21 a 33 da IN RFB Nº 900, de 2008, merecem aprimoramentos de forma a esclarecer que estão cumprindo preceitos constitucionais a eles relacionados. Com efeito, não se pode olvidar que os procedimentos desenvolvidos para a realização dessas prestações devem observar todos os princípios constitucionais aqui já citados, quais sejam: a isonomia, contraditório, ampla defesa (art. 5º, da CF), a moralidade, impessoalidade, legalidade, publicidade e eficiência (art. 37, da CF), a previsão orçamentária, transparência e controle fiscal.

154. Em conclusão, do ponto de vista tributário, de bom alvitre que os mesmos expressem o tempo de duração desses procedimentos, bem como eventuais formas de insurgência do contribuinte quanto às decisões neles tomadas pela Administração. Do ponto de vista financeiro, quando impliquem realização de despesas públicas, que observem os princípios da transparência e legalidade da previsão orçamentária. Sobre isso, necessário que se ouça a Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF/PGFN), inclusive quanto à avaliação sobre se o §2º do art. 74 da IN RFB 900, de 2008[62] é bastante para o atendimento de tais preceitos.

155. Quanto ao pagamento administrativo certificado em decisão judicial, sugerimos a reformulação do art. 70 da IN Nº 900, de 2008, e dispositivos correlatos, de forma que a restituição administrativa, quando decorrente de decisão judicial, seja extirpada como possibilidade jurídica de execução do débito do Fisco.

156. Não obstante as sugestões acima expostas nos itens *149* e *150*, tendo em vista que a questão envolve direito financeiro, entendemos oportuna a submissão da presente seção à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF), órgão regimentalmente competente para opinar quanto à diferenciação contábil-financeira entre compensação tributária e restituição administrativa (pagamento) decorrente de ordem judicial (utilizada como premissa para esse raciocínio), como também para avaliar a correção dos procedimentos disciplinados nos art. 21 a 33 e 74 da IN RFB Nº

[62]IN RFB 900, de 2008
"**Art. 74**. A restituição, o ressarcimento e o reembolso serão realizados pela RFB exclusivamente mediante crédito em conta corrente bancária ou de poupança de titularidade do beneficiário. § 1º Ao pleitear a restituição, o ressarcimento ou o reembolso, o requerente deverá indicar o banco, a agência e o número da conta corrente bancária ou de poupança de titularidade do sujeito passivo em que pretende seja efetuado o crédito. (Renumerado com nova redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010) **§ 2º Enquanto não disponibilizada dotação orçamentária específica, nos termos do inciso II do caput do art. 47 da Lei Nº 11.457, de 16 de março de 2007, o pagamento de reembolso de que trata o caput obedecerá ao disposto na Portaria Conjunta RFB/INSS Nº 10.381, de 28 de maio de 2007**. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)"

900, de 2008, do ponto de vista dos princípios e normas do direito financeiro, propondo-lhes as alterações que entenda cabíveis.

157. Porém, compulsando a IN RFB Nº 900, de 2008, além do regramento do pedido administrativo de restituição, da declaração de compensação, dos pedidos administrativos de ressarcimento, acima discriminados, e da restituição e da compensação de créditos do contribuinte certificado por decisão judicial, deparamo-nos com a possibilidade jurídica, ali normatizada, - provavelmente, em virtude de necessidade prática - de casos em que a sentença judicial certificadora do indébito foi levada à compensação, porém os débitos do contribuinte não eram suficientes à extinção desses seus créditos. Ou seja, trata-se da restituição dos débitos do Fisco que excederem os crédito do contribuinte após a compensação, *in verbis*:

> IN RFB Nº 900, de 2008
> **"Art. 35**. O crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional que exceder ao total dos débitos por ele compensados mediante a entrega da Declaração de Compensação somente será restituído ou ressarcido pela RFB caso tenha sido requerido pelo sujeito passivo mediante pedido de restituição ou pedido de ressarcimento formalizado dentro do prazo previsto no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) ou no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932."

158. Segundo o que já exposto, essa sistemática também violaria a norma constitucional que proíbe a quebra da ordem de precatórios, se o crédito levado à compensação pelo contribuinte tivesse sido previamente certificado por decisão judicial. Ainda que previamente formalizada em PER/DECOMP, a devolução administrativa do excedente da DECOMP não deixa de violar a ordem dos precatórios, porque, ao ter sido apreciado e certificado por sentença, esse crédito do contribuinte tornou-se passível de ensejar a emissão do precatório. Outrossim, dizer que esse pedido administrativo deve ser deduzido no prazo do art. 168, do CTN ou do Decreto Nº 20.910, de 1932 também vai de encontro às observações aqui feitas a respeito do prazo prescricional da repetição de indébito e do prazo para a execução do indébito.

159. Sendo assim, sugerimos a exclusão da parte final do dispositivo, que alude ao Decreto Nº 20.910, de 1932, dada a sua inaplicabilidade à repetição de indébito tributário. No entanto, o caput desse dispositivo permanece necessário, em virtude da possibilidade de repetição do excedente informado em DECOMP, quando esta não tivesse sido precedida de ação judicial. Sendo assim, a esse dispositivo, sugerimos a inserção de um parágrafo único, que trate dos casos em que tenha havido decisão judicial certificando a relação de indébito. Nesses casos, por força do art. 100 da CF, opina-se no sentido de que a devolução do excedente fique suspensa, até que o contribuinte

apresente novos créditos tributários a serem compensados com seus créditos ou até que a RFB apure esses créditos em compensação de ofício[63]. Desse modo, o prazo de homologação do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, não estaria sendo violado, porque os créditos tributários ofertados na primeira DECOMP já teriam sido extintos. Também não haveria ofensa a direito do contribuinte, tendo em vista que não há norma jurídica impondo à Administração prazo determinado para a devolução administrativa do indébito.

IV

A. Contextualização: formas de compensação tributária, modo de cumprimento de decisões judiciais liminares determinantes de compensação pela Administração Tributária e a utilização da DCTF como substitutivo da DECOMP.

160. Antes de avançar na análise das demais dúvidas da RFB e da PFN, torna-se necessária nova contextualização do que está normativamente posto, agregando-lhe breve panorama do que se assentou na jurisprudência, na doutrina e nesta instituição, acerca das formas e meios de compensação, do cumprimento de decisões judiciais determinantes de compensação e da possibilidade de utilização de DCTF em substituição à DECOMP, com os desdobramentos necessários ao embasamento das orientações solicitadas pela consulta.

161. Conforme já apontando, a compensação tributária do sistema normativo brasileiro não constitui um direito incondicionado do contribuinte. A sua fruição não prescinde de prévia constituição estatal, ou, ao menos, não dispensa a homologação estatal da constituição do direito pelo particular. É o que decorre da interpretação sistemática da Constituição Federal, dos artigos 156, 170 e 170-A, do CTN, bem como da Lei Nº 9.430, de 1996 e Instruções Normativas correlatas.

---

[63]IN RFB Nº 900, de 98.
"Art. 49. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.
§ 1º Verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.
§ 2º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contados do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.
§ 3º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a autoridade da RFB competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.
§ 4º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada.
§ 5º O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício de que trata o § 4º ser-lhe-á restituído ou ressarcido.
§ 6º Quando se tratar de pessoa jurídica, a verificação da existência de débito deverá ser efetuada em relação a todos os seus estabelecimentos, inclusive obras de construção civil.
§ 7º O disposto no caput não se aplica ao reembolso."

162. Pois bem. As modalidades de compensação presentes no sistema normativo vigente podem ser divididas, segundo o critério da iniciativa, em dois grupos: a) compensação de ofício ou sob iniciativa da Administração, prevista no art. 170, do CTN e permitida pelo art. 7º do Decreto-Lei Nº 2.287, de 23 de julho de 1986[64]; art. 73, da Lei Nº 9.430, de 1996[65]; e, §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, regulamentados pelos artigos 30 a 44 da Lei Nº 12.431, de 2011; b) compensações de iniciativa do contribuinte ou "compensação no regime de lançamento por homologação", prevista nos artigos 170 e 170-A do CTN e autorizada pelo art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996.

163. Este último grupo, por sua vez, pode ser subdividido em dois modos de processamento: a) a *autocompensação* ou compensação "*extra-estatal*" ou, e b) compensação decorrente de sentença judicial transitada em julgado.

164. Atendo-se às compensações de iniciativa do contribuinte, ambas geram o principal efeito de extinção imediata dos créditos tributários, sob condição resolutória de ulterior homologação, oferecidos em contrapartida ao crédito do contribuinte contra o Estado (indébito), este último apurado pelo próprio contribuinte ou certificado em sentença judicial. E o efeito da não-homologação, também para ambas as modalidades de compensação, é a cobrança do crédito tributário correspondente, já que a oferta da compensação pelo contribuinte à Administração implica confissão de dívida e constituição do crédito tributário (§ 6º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996).

---

[64]**Decreto-lei Nº 2.287, de 23 de julho de 1986**
"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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)"
[65]Lei Nº 9.430, de 1996:
"Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:
I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;
II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição."

165. Lembre-se que nem sempre foi assim. Até o ano de 2002, não havia declaração de compensação com potencialidade para extinção imediata do crédito tributário. A redação então vigente para o art. 74, da Lei Nº 9430, de 1996 não a previa e, segundo se extrai dos artigos 12, 13 e 14 da IN RFB Nº 21/1997, a compensação era formulada por pedido de compensação, mediante preenchimento de formulário, sem programa eletrônico, sendo que este pedido formal era dispensado quando a compensação fosse entre tributos da mesma espécie.

166. Essa IN Nº 21, de 1997, foi revogada pela IN RFB Nº 210, de 30 de setembro de 2002, a qual, mesmo antes da publicação da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, fruto da conversão da MPv 66 de 28 de agosto de 2002, instituiu a Declaração de Compensação em lugar do mero pedido de compensação, e dotou essa declaração do poder de extinção imediata do crédito (art. 21, §2º). Tudo ainda era feito por formulário. Esse procedimento foi posteriormente introduzido no art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996 pela Lei Nº 10.637, de 2002.

167. Em 11 de abril de 2003, com a Instrução Normativa RFB Nº 320, foi aprovado o programa eletrônico e as instruções para preenchimento do "Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PER/DECOMP)". Com a IN RFB Nº 323, de 24 de abril de 2003, a utilização do PER/DECOMP passou a ser obrigatório, como meio para restituição, ressarcimento e compensação administrativas, com a ressalva, no seu art. 3º, de que os antigos formulários da IN RFB Nº 210, de 2002, somente poderiam continuar a ser utilizados em caso de impossibilidade de requerimento ou declaração via sistema.

168. Somente a partir da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (conversão da MPv 135, de 30 de outubro de 2003), essas mudanças foram transpostas para o art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996. Foi também esse diploma que tornou a declaração de compensação apta a constituir o crédito tributário oferecido em compensação não homologada no prazo de cinco anos. Antes disso, a compensação com lançamento por homologação somente se aplicava entre tributos da mesma espécie, nos termos do art. 66, da Lei Nº 8.383, de 1991.

169. Em 2004, o art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996 sofreu nova reforma, desta feita pela Lei Nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, originada pela MPv Nº 219, de 30 de setembro de 2004, que alterou o rol de proibições de compensação (§3º), bem como introduziu hipóteses de compensações a serem consideradas *não declaradas* pelo sujeito passivo (§12) e ainda determinou que as essas

compensações a serem consideradas não declaradas não geravam os efeitos da extinção automática, nem tinha poder para constituir os créditos tributários ali conjuntamente declarados, tampouco para deflagrar processo administrativo fiscal, nem inscrição em Dívida ativa da União.

170. Em 2005, com a IN RFB Nº 517, de 25 de fevereiro, foi criado o processo de habilitação junto a Receita Federal, mediante preenchimento de formulário, como condição para o preenchimento da DECOMP, quando os créditos do contribuinte tivessem sido previamente reconhecidos em sentença judicial (a respeito, vide itens). Esse procedimento persiste até hoje, nos termos dos artigos 70 e 71 da IN RFB Nº 900, de 2008.

171. Seguiram-se outras Instruções Normativas, repetindo no que ora interessa o teor das anteriores, até o advento da IN RFB Nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

172. Quanto ao art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, as alterações mais recentes foram feitas pela lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (conversão da MPv Nº 449, de 4 de dezembro de 2008), que excepcionou a proibição de compensação com base em inconstitucionalidade da lei que gerou o pagamento indevido. Essa MPv 449, de 2008, tentou introduzir dispositivo que conferia à *compensação não declarada* o efeito de constituir o crédito tributário, mas esse dispositivo foi rejeitado quando da sua conversão na Lei Nº 11.941, de 2009.

173. Finalmente, a última mudança veio com a Lei Nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (conversão da MPv Nº 472, de 15 de dezembro de 2009), que introduziu a cominação de multas para o pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, bem como para aquele obtido por falsidade e para a DECOMP não homologada.

174. Perceba-se, assim, que, desde 2002, o único meio para efetivação de compensação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é a DECOMP, sendo que, a partir de 2003, a DECOMP tornou-se eletrônica, continuando até hoje a ser o único meio para operacionalização das compensações requeridas pelo contribuinte, com a ressalva da possibilidade de aceitação de outros meios, desde que a dedução do pedido em DECOMP seja impossível ao contribuinte, por falta de compatibilidade entre a sua situação fática e as possibilidades eletronicamente disponíveis para preenchimento dessa declaração. Como se extrai do § 1º do art. 34 da IN RFB Nº 900, de 2008:

> **"Art. 34**. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial

transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

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

I - o crédito que:

a) seja de terceiros;

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

c) se refira a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

1 - tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

2 - tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

3 - tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

4 - seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

II - o débito apurado no momento do registro da DI;

III - o débito que já tenha sido encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não-homologada ou considerada não declarada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o débito que não se refira a tributo administrado pela RFB;

VII - o débito relativo a tributos de valor original inferior a R$ 500,00 (quinhentos reais); (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

VIII - o débito relativo ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física (carnê-leão) apurado na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

IX - o débito relativo ao pagamento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL apurados na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

X - o saldo a restituir apurado na DIRPF;

XI - o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;

XII - o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, decorrente de pagamento indevido ou a maior;
XIII - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido pela autoridade competente da RFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;
XIV - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;
XV - os tributos apurados na forma do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006;
XVI - o crédito resultante de pagamento indevido ou a maior efetuado no âmbito da PGFN; e
XVII - outras hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo.
§ 4º A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.
§ 5º O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB, desde que, à data da apresentação da Declaração de Compensação:
I - o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, pela autoridade competente da RFB; e
II - se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.
§ 6º A compensação declarada à RFB de crédito tributário lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.
§ 7º Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação.
§ 8º A compensação de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, será efetuada pelo sujeito passivo mediante a apresentação da Declaração de Compensação ainda que:
I - o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo;
II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.
§ 9º Consideram-se débitos próprios, para os fins do caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.
§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º."

175. Fica, dessa forma, proibida ou inviabilizada a utilização do programa eletrônico PER/DECOMP para compensação de créditos objeto de decisão judicial que não tenham ainda transitado em julgado. A regra, como sabido, tem respaldo no art. 170-A, do CTN, e a tentativa de violação gera ao contribuinte o efeito da d*eclaração de compensação não declarada*:

"Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.
§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao

disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.(Vide Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 2º Nos casos previstos no caput e no § 1º, a declaração ou o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa.
§ 3º A compensação não declarada:
I - não extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento; e
II - é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.
§ 2º Às hipóteses a que se refere o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 34 e nos arts. 37 e 66. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 3º A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de oficio nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 4º Nas hipóteses a que se refere o § 1º não se aplica o disposto no inciso V do § 3º do art. 34.
§ 5º Verificada a situação a que se refere o caput em relação à parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.
§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:
I - 75% (setenta e cinco por cento); ou
II - 150% (cento e cinqüenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.
§ 7º As multas a que se referem os incisos I e II do § 6º passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.
§ 8º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 6º e 7º será efetuado por AFRFB da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação."

176. Também essa regra encontra respaldo no art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, que atribui à compensação realizada de crédito reconhecido por decisão judicial provisória efeito de *compensação não declarada*. Esse efeito, como sabido, é a não constituição do crédito tributário correspondente, e, conseqüentemente, a ausência de direito à deflagração de PAF.

IN RFB 900, d 2008.
"Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 1º A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o caput poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a efetivação da restituição, do ressarcimento, do reembolso ou para homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 2º Na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação somente poderão ser efetuados se o requerente comprovar a

homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário, ou a renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.
§ 3º Não poderão ser objeto de restituição, de ressarcimento, de reembolso e de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.
§ 4º A restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado dar-se-ão na forma prevista nesta Instrução Normativa, caso a decisão não disponha de forma diversa.
Art. 71. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB **após prévia habilitação** do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.
§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:
I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo VIII, devidamente preenchido;
II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;
III - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução ou cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolada na Justiça Federal;
IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;
V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;
VI - cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante, na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo; e
VII - procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.
§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação.
§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.
§ 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:
I - o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;
II - a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito
relativo a tributo administrado pela RFB;
III - houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado;
IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e
V - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas e dos honorários advocatícios referentes ao processo de execução.
§ 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:
I - as pendências a que se refere o § 2º não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou
II - não forem atendidos os requisitos constantes do § 4º.

> § 6º O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso nem alteração do prazo prescricional qüinqüenal do título judicial referido no inciso IV do § 4º."

177. Finalmente, os artigos 70 e 71 da IN RFB Nº 900, de 2008, não só proíbem a compensação de crédito do contribuinte certificado por decisão não transitada em julgado, como exigem, dos créditos com sentença transitada em julgado, a prévia habilitação, já tratada em item precedente. Assim, da forma pela qual está estruturado o programa eletrônico PER/DECOMP, atualmente não há possibilidade fática de o contribuinte pedir e operacionalizar compensação por meio de DECOMP quando o seu direito de crédito tenha sido deferido por meio de **decisão judicial provisória**.

178. Dentro desse cenário, a própria RFB se viu sem mecanismos para dar cumprimento a decisões judiciais provisórias, que, contrariamente à letra do art. 170-A do CTN, determinem a compensação do indébito tributário reconhecido pelo Judiciário antes de trânsito em julgado de sentença.

179. Sobre o cumprimento desse tipo de decisão judicial, o Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 1499, de 2005, já havia feito as seguintes orientações, todas acatadas pela RFB, como agora nos dá conta a Nota COSIT Nº 18, de 2010. Dizia o Parecer:

> "X – DECISÃO, POSTERIOR À LC Nº 104/01, QUE É EXPRESSA EM DETERMINAR A COMPENSAÇÃO, A DESPEITO DA INOCORRÊNCIA DO TRÂNSITO EM JULGADO
>
> 104. É certo que, em caso de decisão judicial, transitada em julgado, que declare o direito de o contribuinte compensar, não pode a RFB recusar-se a cumpri-la, devendo, tão somente, verificar se o encontro de contas deu-se dentro dos limites do decisório (ex: com relação ao *quantum*).
>
> 105. Por outro lado, em caso de falta de amparo judicial para a compensação, na forma pretendida pelo contribuinte, deve a mesma ser imediatamente não homologada, ou considerada não declarada, conforme o caso.
>
> 106. Mas se a decisão reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, bem como o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado, na compensação de débitos relativos a tributos e contribuições também administrados pela RFB, afastando, expressamente, a incidência do art. 170-A do CTN, como proceder? Pode a compensação ser recusada pela Administração, em virtude do disposto no aludido art. 170-A do CTN, assim como no *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96?
>
> 107. Sobre o tema, a douta Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – COSIT, por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março se 2005, já se pronunciou, nos seguintes termos:
>
> "*Conforme bem assevera a Disit da SRRF06, não cabe à SRF e a seus servidores descumprir*

uma decisão judicial proferida por autoridade ou órgão competente da Justiça Federal, ainda que sob a alegação de que referida decisão contraria disposição literal de lei.

A recusa do Poder Executivo ao cumprimento de decisões em vigor proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que provisórias, constitui ofensa ao princípio da harmonia e independência entre os Poderes da União previsto no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Num Estado Democrático de Direito tal qual a República Federativa do Brasil, eventual 'correção de erros' praticados pelas autoridades e órgãos do Poder Judiciário no exercício de sua função jurisdicional deve ser buscada pelo Poder Executivo pelos meios previstos em lei, jamais mediante a recusa no cumprimento da decisão judicial.

Há que se salientar, ademais, que o Brasil, a par do controle concentrado, adotou o critério difuso (ou jurisdição constitucional difusa) de controle de constitucionalidade das leis, segundo o qual todos os juízes podem negar a aplicação da lei ao caso concreto por considerá-la incompatível com a Constituição Federal, daí a possibilidade de a autoridade ou órgão competente da Justiça Federal negar a aplicação do disposto no art. 170-A do CTN à compensação pleiteada pelo sujeito passivo.

Por tudo isso e em consonância com o entendimento esposado pela Disit da SRRF06, as unidades da SRF devem admitir a compensação de crédito reconhecido por decisão judicial vigente, ainda que não transitada em julgado, quando referida decisão, além de ter reconhecido o crédito do sujeito passivo para com a União relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, também reconheceu o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado da referida decisão, na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pelo órgão. A compensação, no entanto, é realizada sob condição resolutiva e deve ser revista se a decisão final da Justiça for diferente da decisão provisória."

108. Em casos como esses, é importante que a unidade da RFB, imediatamente, dê ciência da decisão à PGFN, para que esta adote as providências judiciais pertinentes, a fim de reverter a decisão contrária ao CTN. Outra providência, que se revela de grande utilidade, pelo que se sugere sua implementação, é a seguinte: tratando-se de ação de Mandado de Segurança nesta matéria, as próprias unidades da RFB deveriam adotar como padrão de comportamento informar destacadamente (por exemplo, em "ementas" ou procedimento similar na primeira página) a incidência no caso da norma contida no art. 170-A do CTN (existe, assim, uma contribuição a que o juiz, para conceder a determinação, expressamente proclame a inconstitucionalidade do art. 170-A do CTN, o que para as subseqüentes atuações da PGFN em juízo cria uma grande facilidade).

109. Em resumo, pode-se afirmar que a RFB apenas deve dar cumprimento a decisões contrárias ao art. 170-A do CTN se e quando estas forem expressas e inequívocas ao determinar/autorizar que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o art. 170-A do CTN, sendo certo que esta situação apenas se caracteriza em pronunciamentos jurisdicionais de eficácia imediata, ainda que "condicionada" ao futuro desenrolar do processo, como são, por exemplo, as liminares em ações cautelares e em mandados de segurança, as antecipações de tutela em ações ordinárias e os acórdãos de tribunais regionais federais contra os quais apenas estejam pendentes recursos sem efeito suspensivo (recurso especial e recurso extraordinário).

XI – COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO: IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO *VERSUS* SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

110. **Se, por um lado, não é possível a compensação (seja pelo fato de a mesma**

ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso), por outro, o crédito não pode ser exigido, por força da decisão judicial (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte, que expressamente suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Neste caso, não estaria havendo um conflito?

111. Analisando bem a questão, não há dúvidas de que referido conflito é apenas aparente, senão veja-se:

"*De fato, se não é possível reconhecer-se a legitimidade da norma individual e concreta de compensação produzida pelo contribuinte através de decisão judicial liminar (o que se entende por sua natureza provisória), impõe-se, doutra parte e desde que presentes os requisitos legais, eventual suspensão da exigibilidade do crédito tributário envolvido no procedimento compensatório, o que há de ser comprovado pelo Poder Judiciário (desde que, evidentemente, preenchidos os supostos legalmente exigidos), pela outorga de medida liminar em mandado de segurança, de medida liminar em ação cautelar inominada ou, ainda, de tutela antecipada em ação de rito ordinário (incisos IV e V do art. 151 do Código TributárioNacional).*

É bem certo que tal providência (a suspensão da exigibilidade do crédito tributário) por vezes é interpretada como 'ato de reconhecimento do direito à compensação', circunstância que parece ter motivado, por sinal, boa parte dos julgados que resultaram na mencionada Súmula 212. Aclarado, todavia, o aparente paradoxo havido entre os arts. 170-A e 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional, parece-nos não ser mais possível a adoção de tal orientação, havendo, antes disso, de se isolar as realidades tratadas por cada dispositivo: (i) o art. 170-A (que reescreveu, nessa trilha que vimos desenhando, a Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça), que explicita qual ato judicial (sentença) está capacitado a constituir o fato jurídico da compensação tributária com todos os efeitos que lhe são inerentes (extinção da obrigação tributária e da relação de débito do fisco que lhe são correspondentes); e (ii) o art. 151, especificamente em seus incisos IV e V, do qual se colhe, paralelamente, os tipos de ato judicial constitutivos do fato jurídico da suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, inclusive da que estaria envolvida no contexto de eventual norma individual e concreta de compensação tributária" (CONRADO, Paulo César. Compensação Tributária e Processo, São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 231/232).

112. Outrossim, como medida de esclarecimento, não custa ressaltar que, no texto acima, onde se lê "sentença", deve-se entender "sentença (gênero) transitada em julgado".

180. Para efetivar essas orientações, a RFB houve por bem instruir os contribuintes a utilizarem a DCTF para a satisfação de liminares judiciais determinantes de compensação imediata e prévia ao trânsito em julgado.

181. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, obrigação acessória exigível por ato infralegal, nos termos do art. 113, do CTN, está presentemente disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, que, reformada pela IN RFB Nº 1.130, de 18 de fevereiro de 2011, obriga, entre outros comandos, a informação da existência de **pagamento**, **parcelamento**, **compensação** e de suspensão da exigibilidade dos créditos nela informados:

> IN RFB Nº 1.110, de 2010.
> **"Art. 8º** Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.
> § 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem assim os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos.
> § 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, **serão objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos**. (R**edação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.130, de 18 de fevereiro de 2011) (Vide art. 2º da IN RFB nº 1.130, de 2011**) (...)"

182. Esboçado esse contexto, a Nota COSIT Nº 18, de 2010 expõe posicionamentos e dúvidas relativas ao processamento de compensações por meio do instrumento da DCTF, com crédito do contribuinte certificado por decisão judicial ainda não transitada em julgado. Não se está a tratar, portanto, de pedidos de compensação antigos, formulados antes da existência de DECOMP ou do sistema eletrônico PER/DECOMP, tampouco dos sucessivos períodos de transição que a evolução normativa, acima resumida, ensejou. As dúvidas apresentadas se cingem ao tratamento das DCTF apresentadas e com processamento em curso, já formuladas sob a ordem vigente, e portanto em período em que o uso da DECOMP já tinha se tornado obrigatório.

B. Da consulta: quarto grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> *"Data da valoração do crédito para cotejo dos débitos e créditos nas compensações efetuadas somente em DCTF***."**

183. Sobre a data da valoração do crédito, necessário transcrever o respectivo trecho da consulta formulada pela Nota Cosit Nº 18, de 2010:

> "69. A questão a seguir, encaminhada pela Codac por solicitação da Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice*, instituído pela Portaria Corat Nº 54, de 20 de julho de 2004, versa acerca da data de valoração dos créditos e débitos, especialmente no caso de provimento judicial que tenha autorizado os contribuintes a compensarem os créditos, antes do trânsito em julgado, e que foram vinculados aos débitos, em DCTF, a título de compensação, ou mesmo à hipótese de suspensão de exigibilidade, sem apresentação de DECOMP.
>
> Posicionamento da Cosit
>
> 70. **Conforme descrito na consulta, a compensação referida neste item não é aquela que se dá a partir do trânsito em julgado da ação judicial de que trata o art. 170-A do CTN, e que requer, sempre, declaração de compensação**.

71. A compensação aqui tratada – a compensação judicial (que está a depender de um disciplinamento quanto aos procedimentos a serem adotados pela Receita Federal do Brasil e pelos sujeitos passivos) -, é aquela realizada com base em decisão precária, a partir de medida liminar ou tutela antecipada, quando o juiz autoriza o sujeito passivo a "compensar" seus débitos com créditos decorrentes de dispositivos legais considerados, em tese inconstitucionais ou mesmo decorrentes da desconsideração de relação jurídica para determinado fato.

72. É possível – embora não seja comum – que o Juiz da causa, atendendo a pedido da parte e ainda no curso de um processo de conhecimento, autorize, liminarmente, o sujeito passivo a aproveitar créditos para compensar tributos devidos. Tecnicamente, não seria essa uma hipótese de compensação, dado que este instituto é forma de extinção de crédito tributário, o que só pode ser realizado a partir de créditos reconhecidos em ação judicial com trânsito em julgado.

73. Se, a rigor, não se trata de compensação, resta definir qual a natureza jurídica desse procedimento. A decisão judicial precária, que autoriza a "compensação" antes do trânsito em julgado, tem apenas o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, por estar vinculado à lide do processo judicial onde se discute a constitucionalidade de lei ou de inexistência de relação jurídica, e de onde decorre o crédito pretendido.

74. Como se formaliza esta vinculação do crédito e do débito e como se operacionaliza a compensação?

75. Em face do comando do art. 170-A do CTN, afigura-se mais adequado que, enquanto pendente a compensação de decisão judicial transitada em julgado e estando o crédito tributário objeto da compensação com a exigibilidade suspensa por qualquer das hipóteses previstas nos incisos IV ou V do art. 151 do CTN, deve o sujeito passivo ser orientado a efetuar a compensação na DCTF, vinculando um crédito no item "exigibilidade suspensa", dado que este não se encontra extinto, e, portanto, não pode ser declarado como compensado, e também não pode ser exigido.

76. Essa linha de procedimento foi sinalizada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1499, de 2005, o qual asseverou que "Se, por um lado, não é possível a compensação (seja pelo fato de a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso), por outro, o crédito não pode ser exigido, por força de decisão judicial (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte, que expressamente suspenda a exigibilidade do crédito tributário...?" (item 110), concluindo, na alínea g, que "o fato de não ser possível a compensação (por a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso) não implica dizer que o crédito não possa ter sua exigibilidade suspensa, por força da decisão judicial expressa (não transitada em julgado favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito; (...)"

77. O Manual de Controle do Crédito *Sub Judice* orienta que nos casos em que a decisão judicial proferida após a vigência da Lei Complementar nº 104, de 2001, autoriza expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, deve-se suspender a exigibilidade do crédito tributário no Profisc até que haja decisão definitiva da ação judicial.

78. **Transitada em julgado a ação, as unidades da Receita Federal devem executar o que ficou decidido judicialmente. <u>Se o sujeito passivo obteve êxito na ação e foi confirmada a medida liminar ou a tutela antecipada, deve-se apurar eventuais créditos a favor do sujeito passivo, que serão utilizados para a extinção do crédito tributário que estava com a exigibilidade suspensa</u>. Neste momento opera-se a compensação judicial,**

nos estritos limites da disponibilidade do crédito reconhecido na sentença definitiva.

79. Dessa forma, não se tratando de compensação efetuada mediante a entrega de DECOMP, evidentemente é inaplicável à compensação judicial qualquer das regras previstas no art. 72 da IN RFB Nº 900, de 2008. **Nesse caso, entende-se que a data da valoração do crédito é a data de vencimento do débito**."

B.1 Análise do quarto grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

184. Conforme anunciado pela RFB, o tema fora estudado e tratado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1499, de 2005, que muito bem orientou a Administração no sentido de tratar essa decisão judicial precária como suspensão de exigibilidade do crédito tributário, enquanto a outra via da relação, a de indébito, não estivesse constituída pelo trânsito em julgado. Por esse motivo, a compensação é feita por meio de DCTF, em lugar de sê-lo por DECOMP.

185. Colocada essa premissa, a dúvida agora é quanto à data de valoração desse crédito do contribuinte, para cotejo de débitos e créditos. A solução proposta é a de que esta data seja a do vencimento do débito (crédito tributário).

186. Ordinariamente, a data de valoração dos créditos está prevista na IN RFB Nº 900, de 2008, na forma a seguir reproduzida:

IN RFB Nº 900, de 2008
"Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.
§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.
§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.
§ 3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica.

Art. 53. Na compensação de ofício, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 71 e 72, e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos e encargos legais, na forma da legislação de regência, até a seguinte data, quando se considera efetuada a compensação:
I - da efetivação da compensação, quando se tratar de débito relativo às contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º ou encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União;
II - da consolidação do débito do sujeito passivo, na hipótese de compensação de débito incluído no Refis, no parcelamento alternativo ao Refis, no parcelamento especial de que trata a Lei nº 10.684, de 2003, ou no parcelamento excepcional de que trata a Medida Provisória nº 303, de 2006, com crédito originado em data anterior à da consolidação;
III - da origem do direito creditório, na hipótese de compensação de débito incluído no Refis, no parcelamento alternativo ao Refis, no parcelamento especial de que trata a Lei nº 10.684, de 2003, ou no parcelamento excepcional de que trata a Medida Provisória nº 303, de 2006, com crédito originado em data posterior à da consolidação; ou IV - do consentimento,

expresso ou tácito, da compensação, nos demais casos.
Parágrafo único. A compensação de ofício do débito do sujeito passivo será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais.
Art. 54. A compensação de ofício de débito objeto de parcelamento será efetuada, sucessivamente:
I - na ordem crescente da data de vencimento das prestações vencidas; e
II - na ordem decrescente da data de vencimento das prestações vincendas.

CAPÍTULO IX
DA VALORAÇÃO DE CRÉDITOS
Art. 72. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, **será restituído**, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros Selic para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:
I – a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo;
II – houver a entrega da Declaração de Compensação ou for efetivada a compensação na GFIP;
III – houver o consentimento do sujeito passivo para a compensação de ofício de débito ainda não encaminhado à PGFN, ressalvado o disposto no inciso V;
IV – houver a compensação de ofício do débito já encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no inciso V;
V – houver a consolidação do débito do sujeito passivo, na hipótese de compensação de ofício de débito incluído em parcelamento com crédito relativo a período de apuração anterior à data da consolidação.
§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, observar-se-á, como termo inicial da incidência: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
I – tratando-se de restituição de imposto de renda apurada em declaração de rendimentos de pessoa física:
a) o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;
b) o mês de maio, se a declaração referir-se aos exercícios de 1996 e subseqüentes;
II – tratando-se de declaração de encerramento de espólio ou de saída definitiva do País: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
a) o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;
b) a data prevista para a entrega da declaração, se referente aos exercícios de 1996 ou 1997; ou
c) o mês seguinte ao previsto para a entrega da declaração, se referente ao exercício de 1998 e subseqüentes;
c) o mês seguinte ao previsto para a entrega da declaração, se referente aos exercícios de 1998 a 2007; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
d) o mês seguinte ao da data de caracterização da condição de não-residente, para as declarações de saída definitiva do País referente ao exercício 2008 e 76ubseqüentes; (Incluída pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
e) o mês seguinte ao da data do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou da data da lavratura pública para as declarações de encerramento de espólio referentes ao exercício 2009 e 76ubseqüentes; (Incluída pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
III – na hipótese de pagamento indevido ou a maior:
a) o mês de janeiro de 1996, se o pagamento tiver sido efetuado antes de 1º de janeiro de 1996;
b) a data da efetivação do pagamento, se este tiver sido efetuado entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 1997; ou
c) o mês subseqüente ao do pagamento, se este tiver sido efetuado após 31 de dezembro de 1997;
IV – na hipótese de saldo negativo de IRPJ e de CSLL, o mês subseqüente ao do

encerramento do período de apuração;
V – tratando-se da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidas na fonte, o mês subseqüente ao da retenção;
VI – tratando-se de compensação da Cide-Combustíveis, o mês subseqüente ao da aquisição de hidrocarbonetos líquidos;
VII – na hipótese de pagamento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias e contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos, o mês subseqüente ao do pagamento;
VIII – na hipótese de crédito referente a retenção na cessão de mão-de-obra e na empreitada, no mês subseqüente ao da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;
IX – na hipótese de reembolso, o mês subseqüente ao pagamento do salário-família ou do salário-maternidade.
VIII – na hipótese de crédito referente à retenção na cessão de mão-de-obra e na empreitada, no segundo mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
IX – na hipótese de reembolso, o segundo mês subsequente ao pagamento do salário-família ou do salário-maternidade. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
IX – na hipótese de reembolso, o 2º (segundo) mês subsequente ao mês da competência cujo direito à percepção do salário-família e/ou do salário-maternidade tiver sido reconhecido pela empresa. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)
§ 2º Considerar-se-á disponibilizada a quantia ao sujeito passivo, para fins do disposto no inciso I do caput:
I – em se tratando de restituição apurada em declaração de rendimentos da pessoa física, o mês em que o recurso for disponibilizado no banco;
II – nos demais casos, no mês da efetivação da restituição.
§ 3º Nos casos da alínea "b" dos incisos II e III do § 1º, o cálculo dos juros Selic relativos ao mês da entrega da declaração ou do pagamento indevido ou a maior será efetuado com base na variação dessa taxa a partir do dia previsto para a entrega da declaração, ou do pagamento indevido ou a maior, até o último dia útil do mês.
§ 4º Não haverá incidência dos juros compensatórios de que trata o caput sobre o crédito do sujeito passivo quando:
I – sua restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório;
II – na compensação de ofício ou declarada pelo sujeito passivo, a data de valoração do crédito estiver contida no mesmo mês da origem do direito creditório.
§ 5º Não incidirão juros compensatórios de que trata o caput:
I – no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos; e
II – na compensação do crédito de IRRF a que se referem o art. 40 e o caput do art. 41.
§ 6º Os juros compensatórios previstos no caput incidirão sobre o crédito a que se refere o § 1º do art. 41 a partir do 1º (primeiro) dia do ano-calendário subseqüente ao da retenção do imposto.
§ 7º As quantias pagas indevidamente a título de multa de mora ou de ofício, inclusive multa isolada, e de juros moratórios decorrentes de obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB também serão restituídas ou compensadas com o acréscimo dos juros compensatórios a que se refere o caput".

187. Data da valoração do crédito é o termo final de contagem para incidência de SELIC. O termo inicial, no caso de pagamento indevido, a partir de 1997, é sempre o mês seguinte ao pagamento do tributo, cuja devolução se pleiteia. Nesse contexto, a consulta propõe que a data da valoração do crédito (do contribuinte) é a data de vencimento do débito (do contribuinte, o tributo devido a

compensar). Isso, pensa-se, para fins de cômputo do montante que a liminar vai gerar a título de tributo a ter a exigibilidade suspensa.

187. Compulsando ainda o expediente, colhe-se o seguinte excerto da Consulta Interna de 06 de julho de 2010 feita pela CORAT/RFB à COSIT/RFB. Ponderava a CORAT/RFB:

> "(...) no momento de verificação dos créditos de que o contribuinte se disse possuidor, normalmente em função do encerramento da ação judicial reconhecendo direito ao contribuinte, há que se fazer os cálculos para o acertamento das contas entre os créditos pleiteados e os débitos compensados. Para isso, é necessário eleger uma data na qual os débitos declarados em DCTF e os créditos reconhecidos judicialmente serão consolidados e cotejados. (...) No caso de compensação mediante entrega de DECOMP, há regra específica de valoração, tal como vigente atualmente, definida no art. 72, inciso II, da IN RFB Nº 900, de 30/12/2008: (a valoração é na data da entrega da DECOMP). Tal regra, contudo, não pode ser aplicada às compensações efetuadas somente em DCTF, uma vez que (1) é dirigida especificamente à DECOMP ou à GFIP, (2) a data de entrega da DCTF, em regra é posterior à data de vencimento dos débitos cuja compensação o contribuinte intentou realizar, de modo que, ao se considerar a valoração do crédito e do débito na data da entrega da DCTF, haveria acréscimos legais sobre o débito, penalizando o contribuinte, e (3) não houve orientação para o contribuinte, em tais circunstâncias, antecipar a entrega da DCTF."

188. Quer dizer, entende-se, intuitivamente, mais *justo* que o acertamento entre crédito e débito, ou o termo final para incidência de juros entre ambos, seja a data do vencimento do crédito tributário, e não a data de apresentação da DCTF, porque, se adotado este último critério, o contribuinte levaria prejuízo, já que o valor de sua dívida, o tributo, seria aumentado pela correção incidente no período entre o vencimento do tributo e a apresentação da DCTF. Sucede que não nos apropriamos de fundamento jurídico para tanto.

189. É que o crédito tributário, como sabido, deve vencer juros a partir de seu vencimento. Se o pagamento dos desses débitos do contribuinte dá-se após o vencimento, nada mais justo que vençam juros até a data deste evento de pagamento. Ora, no caso exposto, somente se pode considerar havido o pagamento do crédito tributário na data de apresentação da DCTF que informe a compensação.

190. Por outro lado, se o contribuinte sofre com a incidência de juros sobre sua dívida, ele também se beneficia com a incidência de acréscimos legais sobre seu crédito, que somente será interrompida com a interposição da DCTF, momento a partir do qual ficam a ele garantidos imediatamente os efeitos do pagamento propriamente dito, dada a suspensão da exigibilidade dos seus débitos, ou dos créditos tributários correspondentes àquela quantia.

191. Se acaso, ao longo do processo, a liminar cair, ativando a exigibilidade do crédito tributário correspondente, tudo deveria voltar ao estado anterior à decretação da liminar. E se, ao final, sem mais validade a liminar, o contribuinte vier a se sair vencedor na ação de conhecimento judicial, o correto seria dele se exigir nova iniciativa para executar essa decisão, já que os créditos tributários declarados na primeira DCTF já estariam, ou deveriam estar, em processo de cobrança.

192. Portanto, no que concerne à valoração do crédito para cotejo dos débitos e créditos nas compensações efetuadas somente em DCTF, a data deve ser a data de entrega da própria DCTF, nos casos em tenha havido decisão liminar e que esta tenha se mantido durante o curso do processo judicial até ser ratificada por sentença transitada em julgado. Se a liminar cair em algum momento, ou mesmo se a sentença judicial favorável for sustada por recurso, com efeito suspensivo, a exigibilidade dos créditos tributários deveria ser novamente reativada, forçando o contribuinte, com trânsito em julgado favorável, à interposição de nova compensação ou de sua sujeição aos precatórios, momento no qual caberia nova valoração.

C. Da consulta: quinto conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> **"***Questões formuladas à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário Sub Judice e encaminhadas à Cosit para análise prévia:*
> *1. Extensão da expressão "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade decorrente de decisão judicial não-transitada em julgado que autoriza, de forma imediata, a compensação.*
> *2. Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados em DCTF.*
> *3. Utilização inadequada de DCTF em detrimento de DECOMP após o trânsito em julgado da demanda. Indaga-se da possibilidade de convalidação.*
> *4. (Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF*."

C.1 Primeira questão do quinto grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> *"Extensão da expressão "Crédito", para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de decisão judicial não transitada em julgado que autoriza a compensação."*

193. Sobre essa última parte, a Nota Cosit Nº 18, de 2010, pontua:

> " 80. As questões a seguir foram formuladas à Procuradoria da Fazenda Nacional na 5ª Região pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário Sub Judice, instituído pela Portaria Corat Nº 59, de 2004, que as encaminhou à PGFN. Este órgão, por sua vez, mediante Nota PGFN/CRJ/Nº 573/2010, as encaminhou à Cosit, para análise prévia.
>
> 81. Ressalte-se, preliminarmente, que as questões a seguir elencadas já foram

> solucionadas anteriormente, quando da análise dos Itens I e III. São elas: ocorrência ou não de suspensão da contagem do prazo para aproveitamento de crédito durante a apreciação de pedido de habilitação; aplicação retroativa do artigo 70, §2º, da IN RFB Nº 900, de 2009; termo inicial de contagem do prazo prescricional para executar o crédito reconhecido judicialmente: a data do trânsito em julgado ou a data da homologação da desistência da execução? E, por fim, os efeitos retroativos da decisão, nas situações em que se reconhece a inconstitucionalidade de determinado tributo, em sede de mandado de segurança, podendo-se ou não reconhecer o direito à restituição/compensação de valores eventualmente recolhidos, sem que tenha havido pedido expresso de prazo retroativo para repetir.
>
> 83. As demais perguntas formuladas pela Equipe RFB foram sintetizadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na 5ª Região conforme a seguir. (...)". (Nota Cosit Nº 18, de 2010, fls. 42)

194. A respeito desta dúvida, a RFB informa que não obstante a vedação expressa no artigo 170-A do CTN, bem como à revelia da alínea "d" do §12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996 – o qual categoricamente impõe como *não declarada* a compensação cujo crédito decorrer de decisão judicial não transitada em julgado – há decisões judiciais determinando a compensação de modo liminar, portanto, em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença.

196. Especificamente sobre essa primeira pergunta, a Nota Cosit Nº 18, de 2010, relata como a questão vem sendo tratada atualmente e quais as dúvidas para a operacionalização desse tipo de decisão judicial:

> " (...) embora questionadas pela Fazenda Nacional através do recurso adequado à hipótese, é evidente que estas decisões precisam ser cumpridas até sua posterior reversão, o que conduz à necessidade de que se analise qual o tratamento a ser dado aos créditos apresentados à Receita Federal com fulcro nestas decisões ainda não transitadas.
>
> Evidentemente, não se está aqui a discutir a legalidade das compensações realizadas antes do trânsito em julgado em momento anterior ao início de vigência da LC 104/2001, uma vez que as homologações realizadas pela Receita antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há, no âmbito desta norma, efeito retroativo, o que, inclusive, restou assentado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004.
>
> No mesmo parecer, esta Procuradoria-Geral assentou o entendimento de que, após a superveniência da LC 104/2001, a inexistência de trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações apresentadas nessas circunstâncias.
>
> Assim, se após a entrada em vigor da LC 104/2001, pretende o sujeito passivo compensar crédito ainda objeto de decisão judicial não transitada em julgado, deverá a Receita Federal, entre o início da vigência da LC 104/2001 e a entrada em vigor da Lei 11.051/2004, **SEM QUE HAJA DECISÃO JUDICIAL AFASTANDO EXPRESSAMENTE TAL RESTRIÇÃO**, recusar-se a homologar o procedimento e, via de consequencia, cobrar os débitos declarados no procedimento de compensação, uma vez que a declaração de compensação funciona como mecanismo de constituição do crédito.
>
> Com a superveniência da Lei Nº 11.051/2004, a legislação passou a estabelecer que, na

hipótese de tentativa de aproveitamento de crédito ainda não reconhecido definitivamente por decisão judicial transitada em julgado, a compensação será considerada não-declarada. **Assim, acaso a compensação seja pretendida após a superveniência da Lei Nº 11.051/2004, deverá a Receita Federal considerá-la não-declarada e, não tendo havido a confissão dos débitos pelo sujeito passivo (na medida em que não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão**, o que, aliás, já foi assentado no âmbito do **Parecer PGFN/CAT Nº 1499/2005**.

Em ambas as hipóteses acima tratadas, no entanto, está-se diante de tentativa do sujeito passivo de efetuar procedimento de compensação antes do trânsito em julgado sem que esteja amparado por decisão judicial que, expressamente, lhe reconhece este direito.

O que fazer, todavia, se a decisão judicial reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, bem como o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado, na compensação de débitos relativos a tributos e contribuições também administrados pela RFB, **afastando, expressamente, a incidência do art. 170-A do CTN?** Pode a compensação ser recusada pela Administração, em virtude do disposto no aludido art. 170-A do CTN, assim como no caput do art. 74 da Lei Nº 9.430/96?

Discute-se, portanto, como tratar as compensações realizadas antes do trânsito em julgado da ação em função de decisões judiciais que, mesmo após o início da vigência da LC 104/2001, insistem em afastar a dicção do art. 170-A do CTN.

A questão que se coloca é, ainda, a de definir como tratar as compensações que foram realizadas pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da demanda, com base em decisões judiciais ainda não transitadas, **mas que, na prática, só serão analisadas pela Receita Federal APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO JUDICIAL.**

Em 2000, mesmo antes da superveniência da LC 104/2001, a Nota COSAR 239 da Receita Federal (anexo) determinou, expressamente, que:

> *"A restituição, ressarcimento e/ou compensação, quando requeridos judicialmente, só poderão ser efetuados pelas DRF/IRF-A quando houver sentença com trânsito em julgado, ou seja, quando não couber mais nenhum tipo de recurso. Deverão ser obedecidos os estritos termos da decisão judicial, fazendo-se constar no despacho da autoridade administrativa reprodução dos termos em que se encontra vazado o dispositivo da sentença concessiva e o número do processo judicial. Nos casos em que o Juiz conceder liminar em Mandado de Segurança, tutela antecipada ou tutela cautelar, determinando a compensação de créditos com débitos junto à Secretaria da Receita Federal, próprios ou de terceiros,* ***a DRF-IRF-A deverá apenas suspender a exigibilidade dos débitos a serem compensados, não devendo efetuar nenhum outro procedimento operacional."***

A questão também foi tratada por esta Procuradoria-Geral no âmbito do Parecer PGFN/CAT Nº 1499/2005, o qual asseverou que "Se, por um lado, não é possível a compensação (seja pelo fato de a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso), por outro, o crédito não pode ser exigido, por força da decisão judicial (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte, que expressamente suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Neste caso, não estaria havendo um conflito?" (item 10)

O Parecer mencionado, em sede de conclusão, assentou que (itens "F" e "G"):

> "f*) com a inclusão do art. 170-A ao CTN, restou ainda mais evidente que a*

inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações ***apresentadas*** *após sua entrada em vigor, desde que o sejam até 29/12/04, pois, como se verá a seguir (alínea "f.2"), a partir desta data o tratamento a ser dado é outro;*

f.1) por outro lado, aquelas homologações havidas antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há efeito retroativo (Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004 – fls. 06);

f.2) situação diversa passou a ocorrer com a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04, que diz que a compensação, nesta hipótese, deve ser considerada não declarada;

f.3) apenas as compensações pretendidas após a entrada em vigor daquele diploma legal (Lei nº 11.051/04) devem ser consideradas não declaradas, o que traz efeitos diversos daqueles advindos da não homologação do encontro de contas declarados pelo sujeito passivo. Naqueles casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.

f.4) ainda, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da citada Lei nº 9.430/96, de modo que o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e aos recursos facultados aos declarantes regulares;

f.5) em caso de decisão judicial expressa e inequívoca em reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, que determine/autorize que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o disposto no art. 170-A do CTN, não pode a compensação ser recusada pela Administração, devendo ser seguida a orientação da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, veiculada por meio da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março de 2005. Em casos como esses, é importante que a unidade da SRF, imediatamente, dê ciência da decisão à PGFN, para que esta adote as providências judiciais pertinentes, a fim de reverter a decisão contrária ao CTN. Outra providência, que se revela de grande utilidade, pelo que se sugere sua implementação, é a seguinte: tratando-se de ação de Mandado de Segurança nesta matéria, as próprias unidades da RFB deveriam adotar como padrão de comportamento informar destacadamente (por exemplo, em "ementas" ou procedimento similar na primeira página) a incidência no caso da norma contida no art. 170-A do CTN (existe, assim, uma contribuição a que o juiz, para conceder a determinação, expressamente proclame a inconstitucionalidade do art. 170-A do CTN, o que para as subseqüentes atuações da PGFN em juízo cria uma grande facilidade);

g) o fato de não ser possível a compensação (por a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso) não implica dizer que o crédito não possa ter sua exigibilidade suspensa, por força da decisão judicial expressa (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito; (...)"

Diante do exposto, contata-se que o Parecer PGFN/CAT Nº 1499/2005 ratificou o entendimento consubstanciado na Nota COSAR Nº 239/2000, determinando que, em caso de decisões que autorizassem expressamente a compensação antes do trânsito em

julgado, mesmo após a superveniência da LC 104/2001, caberia à Receita Federal promover a suspensão da exigibilidade do crédito sob condição resolutória (o posterior trânsito) e, quando do posterior trânsito em julgado, promover "o encontro de contas dentro do limite do decisório".

Por fim, em 2007, a Receita Federal editou a nota técnica nº 007 (segue em anexo), oriunda da CODAC (Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança) (sic) no âmbito da qual asseverou, em seu art. 12, que:

> " *Quanto às compensações efetuadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial, sendo que por ocasião de sua análise a ação judicial já tenha transitado em julgado, deve a autoridade administrativa adotar os seguintes procedimentos:*
>
> *a) no caso de decisão judicial autorizativa da compensação, proferida antes da LC nº 104, de 2001**, emitir despacho de homologação das compensações efetuadas**, até o limite do crédito a favor do contribuinte, nos termos da decisão judicial agora transitada em julgado;*
> *b) no caso de existência de decisão judicial, proferida após a vigência da LC nº 104 de 2001, que, não obstante a vedação dessa lei, expressamente autorizava a compensação antes do trânsito em julgado, conforme se infere dos parágrafos 6 a 10 da SCI nº 10, de 11 de março de 2005, e dos parágrafos 106 a 109 do Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 1499/2005**, deve-se homologar a compensação**, nos termos da decisão judicial agora transitada em julgado;*
>
> *12.1 Na hipótese de decisão judicial, proferida após a vigência da LC nº 104, de 2001, que não autorizava expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, a compensação efetuada é passível de convalidação pela autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que **o trânsito em julgado da decisão, reconhecendo o crédito do sujeito passivo, legitimou a compensação efetuada**. **Assim, nesse caso, deve ser proferido despacho de homologação da compensação, ainda que a compensação tenha sido efetuada após a vigência da Lei Nº 11.051, de 2004.***
>
> *12.1.1 Ressalte-se que no período em que o art. 66 da Lei Nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, regia as compensações de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, este órgão entendia que a compensação só poderia ser efetuada entre tributos da mesma espécie, não podendo o contribuinte compensar créditos do extinto Finsocial com débitos da Cofins (Ato Declaratório Normativo Nº 15, de 30 de março de 1994).*
>
> *12.1.2 Posteriormente as compensações efetuadas entre as referidas contribuições foram convalidadas por meio da Instrução Normativa Nº 32, de 9 de abril de 1997, conforme o art. 2º, abaixo transcrito:*
>
> *"Art. 2º Convalidar a compensação efetivada pelo contribuinte, com a contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 92, da Lei Nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis Nº 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1998, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.""*

O entendimento esposado na Nota Técnica Nº 007/2007 foi convalidado pelo Parecer

PGFN/CAT Nº 1140/2007.

Exteriorizado o tratamento até agora conferido à questão, apresenta a RFB a seguinte consulta.

De acordo com a norma COSAR 239/2000, Nota Técnica Nº 007/2007 e Pareceres 1499/2005 e 1140/2007 da PGFN, a Receita Federal deve, diante de uma decisão que determinou, de forma expressa, a compensação de crédito tributário antes do trânsito em julgado da demanda, mesmo após a superveniência da LC 104/2001, promover, em respeito à decisão judicial, a suspensão temporária da exigibilidade do crédito.

Se a análise da compensação pela Receita Federal se efetivar em um momento em que já ocorreu o trânsito em julgado da demanda caberá à Receita, neste momento, homologar a compensação, nos termos da decisão judicial agora transitada.

Ademais, ainda que a decisão judicial proferida após a superveniência da LC 104/2001 não tenha autorizado expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, poderá a Receita convalidar as compensações realizadas pelo sujeito passivo, tendo em vista que o trânsito em julgado da decisão, reconhecendo-lhe o direito de crédito, legitimaria a compensação efetuada.

Informada a compensação pelo sujeito passivo, e devendo a Receita Federal promover, até o trânsito em julgado da demanda, a suspensão da exigibilidade do crédito, sob condição resolutória, cumpre definir qual a extensão desta suspensão de exigibilidade.
Eis a dúvida da Receita Federal.

Assim, pergunta-se: informado o crédito pelo sujeito passivo com base em decisão judicial que o autorizou expressamente a utilizá-lo antes do transito em julgado, o que se entende por "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade mencionada no Parecer Nº 1499/2005?

Deve a Receita Federal promover a suspensão da exigibilidade de todo o valor declarado pelo sujeito passivo? No curso da ação, antes do trânsito em julgado, qual o limite do crédito a ser suspenso?

A questão se coloca em função da constatação de que, até o momento do efetivo trânsito em julgado da demanda, o valor do suposto crédito do sujeito passivo pode, a qualquer momento, sofrer alterações em virtude do trâmite da ação judicial (alteração na contagem do prazo prescricional, alteração nos limites da compensação), influenciando, de forma direta, o quantum a ser compensado.

Contrapõem-se, portanto, duas concepções: 1) o entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito deve se efetivar em relação a todo o valor declarado pelo sujeito passivo; 2) o de que caberia à Receita Federal verificar, desde logo, a partir da decisão liminar, antecipatória, sentença ou acórdão submetido a recurso sem efeito suspensivo, qual o crédito que, de fato, possui o particular (que pode ser diverso daquele por ele declarado).

A definição da extensão do que se entende por "crédito" é importante na medida em que a opção por um dos entendimentos acima formulados influencia, sobremaneira, a contagem do prazo prescricional para a cobrança dos débitos vinculados ao procedimento de compensação e não extintos pelo valor real do crédito do sujeito passivo, se diverso do por ele originalmente declarado.

Explica-se.

Imagine-se situação na qual o sujeito passivo, detentor de decisão que lhe autoriza a compensar PIS com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, a partir da aplicação do prazo decenal, declara, com crédito, para fins de compensação, antes do trânsito (e via DCTF, portanto), a quantia de R$ 1.000.000, 00, a qual, por óbvio, encontrar-se-á atrelada à extinção de débitos contra ele existentes.

Determinam a norma COSAT (sic) 239/2000, Nota Técnica Nº 007/2007 e Pareceres 1499/2005 e 1140/2007 da PGFN, que a Receita Federal deve, diante desta situação, promover, em respeito à decisão judicial, a suspensão da exigibilidade do crédito.

Ora, o que se entende por crédito no caso? O valor de R$ 1.000.000, 00 por ele declarado ou, de forma diversa, o valor a que o sujeito passivo faz jus a partir da verificação casuística da Receita acerca dos valores que devem a ele ser restituídos nos exatos limites estabelecidos no âmbito da decisão não transitada?

Acaso adotada a segunda concepção, pode-se, na prática, constatar, após análise acurada da Receita, que o valor do crédito do sujeito passivo, para fins de compensação, a partir dos limites da decisão judicial, é de apenas R$ 700.000, 00.

Assim, a suspensão da exigibilidade do "crédito", acaso adotado este entendimento, abarcaria tão somente este valor, podendo a Receita, portanto, continuar a exigir, desde logo, **em função da inexistência de suspensão de exigibilidade e continuação da contagem do prazo prescricional,** os débitos vinculados ao procedimento compensatório que não serão extintos em função do não-reconhecimento, pela Receita, da diferença de R$ 300.000, 00.

A adoção desta posição encontra dificuldades operacionais, segundo a Receita Federal, na constatação de que, ao longo da demanda, os limites da decisão que autoriza a compensação podem ser alterados diversas vezes, o que exigiria, também, que a Receita, em função de novas decisões prolatadas (que, por exemplo, mantêm a possibilidade de compensação antes do trânsito, mas alteram a forma de contagem do prazo prescricional) revisse, também, por diversas vezes, o "quantum" do crédito, para fins de suspensão da exigibilidade.

Ademais, tem-se constatado, na prática, que a grande maioria das análises realizadas pela Receita Federal em relação às compensações realizadas antes do trânsito em julgado ocorre em momento posterior ao efetivo trânsito.

Neste momento, cabe à Receita, de acordo com o Parecer PGFN/CAT Nº 1499/2004, item 104, "*verificar se o encontro de contas deu-se dentro dos limites do decisório (ex.: em relação ao quantum*)".

Assim, se a Receita Federal constatar, adotando como parâmetro a decisão transitada (que não reflete, necessariamente, a decisão judicial que permitiu a compensação antes do trâsnito), que o valor declarado pelo sujeito passivo como crédito não é capaz de extinguir a integralidade dos débitos a ele vinculados, poderá, acaso se entenda pela suspensão da exigibilidade até o limite do valor por ele declarado, cobrar as diferenças não extintas pela homologação parcial da compensação, sem qualquer vício atinente à contagem do prazo prescricional.

No entanto, acaso se defenda que deveria a Receita, desde o momento inicial da informação da compensação pelo sujeito passivo, ter analisado o quantum do crédito a partir dos limites da decisão não transitada que o autorizava a utilizá-lo de forma imediata, constatar-se-á, na prática, a impossibilidade de cobrança dos valores não extintos pela compensação, porquanto, em relação a eles, não houve suspensão da exigibilidade a provocar suspensão do prazo prescricional.

Eis, portanto, a primeira dúvida da Equipe de Atualização do Manual de Crédito Sub Judice: o que se entende por crédito para fins de suspensão da exigibilidade? O calor declarado pelo sujeito passivo ou, por outro lado, eventual valor efetivamente encontrado pela Receita ao analisar o valor informado pelo sujeito passivo a partir dos limites insculpidos na decisão sujeita à reforma?

Posicionamento da COSIT

84. O primeiro questionamento formulado pela Equipe Nacional de Revisão do Controle do Crédito Sub Judice cinge-se ao tratamento das compensações realizadas antes do trânsito em julgado da ação, em função de decisões judiciais que, mesmo após o início da vigência da LC nº 104, de 2001, que incluiu o artigo 170-A do CTN, determinam, expressamente, o imediato aproveitamento de crédito pelo sujeito passivo. Indaga-se: o que se entende por "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade mencionada no Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499/2005; se deve a Receita Federal promover a suspensão da exigibilidade de todo o valor declarado pelo sujeito passivo.

(...)

88. Quanto ao valor objeto de compensação a considerar com a exigibilidade suspensa do crédito tributário, cumpre consignar que o § 11 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, ao se referir à manifestação de inconformidade na hipótese de não-homologação de compensação, que se enquadra no inciso III do art. 151 do CTN, deixou assentado que, nessa hipótese está suspensa a exigibilidade de todo o crédito tributário objeto de compensação.

89. Assim, entende-se que também nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto de compensação judicial, pelas formas previstas nos incisos IV e V, deve-se aplicar, por analogia, o mesmo entendimento: suspensão da exigibilidade de todo o crédito informado pelo interessado na DCTF. Esse entendimento é o que mais se adequa à dualidade das relações jurídicas inerentes ao instituto da compensação, onde o sujeito passivo é ao mesmo tempo credor e devedor do tributo.

90. Afastar o caráter de credor e ingressar com os meios de cobrança em relação ao débito que está sendo compensado, inclusive inscrição em dívida ativa da União, é procedimento sobremaneira prematuro, podendo a Fazenda ter que arcar com o ônus de sucumbência. Somente após o trânsito em julgado da decisão judicial é que será possível ao Fisco verificar se o encontro de contas deu-se dentro dos limites da decisão judicial. Qualquer análise realizada pela Receita Federal antes do trânsito em julgado constituirá análise precária, não peremptória, na medida em que o acertamento do encontro de contas somente pode ser realizado, de forma definitiva, depois do trânsito em julgado da decisão do mérito, quando então a Administração Tributária terá os elementos definitivos para o encontro de contas.

91. Assim, estando o débito compensado em DCTF com exigibilidade suspensa, não há que se cogitar de prescrição, eis que esta só terá seu curso na hipótese de cassação da liminar ou após o trânsito em julgado da decisão judicial, conforme análise da questão seguinte.

92. Em face do exposto é de se concluir que no caso de compensação autorizada por medida liminar, estará com a exigibilidade suspensa todo o débito informado na compensação." (fls. 43 a 49, da Nota COSIT 18, de 2010).

C.1.1 Análise da primeira questão do quinto grupo de questionamentos Nota Cosit Nº 18, de 2010.

197. Resgatando as premissas assentadas linhas atrás, temos que a repetição do indébito ou a sua compensação dependem de norma individual e concreta que reconheça o direito de crédito do contribuinte, também chamado de débito do Fisco.

198. Também já ficou assentado que esta norma individual e concreta pode ser introduzida pelo Estado mediante um ato estatal de reconhecimento de indébito, um ato administrativo fazendário ou uma sentença judicial, como também pode ser introduzida pelo próprio contribuinte, pela chamada via *extra-estatal* ou autocompensação, que preferimos denominar de opção *para-estatal* ou *meta-estatal*, uma vez que, embora deflagrada pelo contribuinte, a imutabilidade desse procedimento também está sujeita a um ato estatal, ainda que tácito.

199. Pois bem. Se a via escolhida é a estatal-judicial, sobredita norma individual e concreta, que corresponde à constituição do direito de crédito do contribuinte, somente estará pronta para produzir efeitos com a passagem do trânsito em julgado da sentença.

200. Se a norma assim formulada for levada à execução por intermédio de compensação, o encontro de contas somente ocorrerá no momento da apresentação da declaração de compensação, a chamada PER/DECOMP.

201. Essas são as conclusões decorrentes da leitura conjunta do CTN e do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, e isso seria um esboço de trâmite regular dessa sistemática.

202. Porém, e como alude a consulta, há possibilidade de decisões judiciais, menos ortodoxas, a desvirtuar o desenvolvimento dessa relação. É o caso das liminares que determinam a compensação antes do trânsito em julgado, à margem do comando constante do art. 170-A do CTN.

203. Para esses casos, o Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005, que ora se ratifica, já ofereceu solução jurídica de suspensão da exigibilidade do crédito correspondente, enquanto durar a liminar, até o trânsito em julgado da sentença favorável ao contribuinte.

204. Agora, pergunta-se a extensão que deve ser dada à expressão "*crédito tributário*", a fim de se saber o montante que deve ter a exigibilidade suspensa. Pergunta-se também sobre a possibilidade de

aceitação (ou homologação) de DCTF's (ou DECOMP's) enviadas antes do trânsito em julgado, com (ou sem) medidas judiciais provisórias que o autorizassem expressamente.

205. Como sabido, a suspensão da exigibilidade do crédito somente pode ser aplicada diante da ocorrência de um dos seguintes fatos:

> "CTN
> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> I – moratória;
> II – o depósito do seu montante integral;
> III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
> VI – o parcelamento.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes."

206. Portanto, na verdade, a suspensão da exigibilidade decorre da decisão judicial. Ela não é deflagrada pela apresentação da DCTF. Sem decisão judicial, a apresentação de DCTF geraria fluxo exatamente oposto, ou seja, a exigibilidade de tudo que tivesse sido declarado.

207. A exigibilidade somente pode ser sustada quando da apresentação de decisão judicial que o determine ou quando houver decisão judicial determinando a existência de débito do Fisco e determinando que esse débito do Fisco pode/deve ser imediatamente compensado com crédito tributário.

208. Em assim o fazendo, pelas razões já apontadas e nos termos do Parecer PGFN CDA/CAT Nº 1499, de 2005, essa última espécie de liminar estará subsumida, a exemplo do primeiro tipo de liminar, ao art. 151, do CTN. Note-se que essa liminar determinante de compensação não terá o condão de extinguir o débito nos termos do art. 156, do CTN (compensação), por força do que manda o art. 170-A do CTN (que exige o trânsito da sentença como condição para a compensação).

209. Porém, a fim de que possa suspender a exigibilidade de crédito tributário, esse tipo de liminar deve, além de constituir provisoriamente o direito de crédito do contribuinte e de determinar a compensação imediata e prévia ao trânsito em julgado, **quantificar o crédito do contribuinte.**

210. **Com efeito, a aferição a ser feita pela RFB para a suspensão do crédito tributário deve ter como parâmetro o débito do Fisco constituído provisoriamente por essa decisão judicial. Caso a decisão liminar seja ilíquida, parece recomendável considerá-la impossível de ser cumprida. Explica-se.**

211. A determinação judicial de compensação imediata não dá espaço para que a Administração atue com discricionariedade, e avalie ou calcule o *quantum* de crédito tributário que deve suspender. Reprisemos: a DCTF não funciona como encontro de contas, tampouco suspende a exigibilidade. A suspensão da exigibilidade tem fundamento apenas na decisão judicial precária.

212. E os efeitos desta liminar determinante de compensação são diversos daqueles provocados por uma decisão judicial que determine tão-somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cuja cobrança tenha sido liminarmente considerada ilegal ou inconstitucional: no último caso, o Judiciário está discutindo apenas uma relação jurídica, a de indébito tributário. Já no primeiro caso, o Judiciário está discutindo a relação de débito do Fisco, mas também está interferindo em uma segunda relação jurídica, a de crédito do Fisco contra o contribuinte.

213. Perceba-se que, **acaso o Fisco recebesse a liminar determinante de compensação de forma ilíquida e passasse a analisar o quantum de indébito, a União estaria instaurando uma concomitância de instâncias**, exatamente igual àquela proibida ao contribuinte pelo art. 38 da Lei Nº 6.830, de 1980.

214. De fato, se o Fisco se debruçar sobre a veracidade do valor do indébito correspondente ao crédito tributário informado pelo contribuinte em DCTF, atrelada a compensação deferida em liminar, a discussão sobre o indébito aberta pelo contribuinte perante o Judiciário estaria sendo automaticamente repetida pela União na esfera administrativa. Além dos riscos de conflito que a concomitância envolve, esta atitude da União (representada pelo Fisco) seria inútil, já que, ao fim, a decisão judicial sempre prevalecerá para produzir a coisa julgada material sobre o indébito.

215. Por outro lado, na remota hipótese de a decisão judicial ser taxativa em determinar a **compensação**, não há espaço para o contribuinte decidir quais ou "quantos" indébitos (débitos do Fisco, créditos próprios) inclui ou não na DCTF. É que a decisão judicial que lhe beneficia não está analisando a juridicidade do crédito tributário, sobre o qual não se discute a cobrança - pelo

contrário, a sua cobrança é pressuposta para o deferimento da compensação. Nisso é que o cumprimento dessa decisão se diferencia da realização daquela que julgue puramente o direito de não pagar um crédito tributário e, por isso, suste a sua exigibilidade de forma preventiva. No caso de ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo, o cumprimento desta decisão dar-se-ia pela eleição de um critério comum de antijuridicidade a todos os créditos tributários, de forma que, apenas neste tipo de decisão, poder-se-ia cogitar de cumprimento de decisão ilíquida, apta a provocar a suspensão da exigibilidade de todos os créditos tributários que tivessem em comum o elemento cuja constitucionalidade ou legalidade estivesse sendo questionada e tivesse servido de fundamento para o deferimento da liminar judicial.

216. A apresentação de DCTF não tem o condão de suspender a exigibilidade, que poderia ser suspensa, inclusive, apenas pela intimação da decisão judicial nesse sentido. Nestes casos, a serventia da DCTF deve ser apenas a possibilidade de o contribuinte escolher, entre as várias dívidas tributárias, **quais, e não quantas,** ele deseja oferecer à compensação.

217. Enfim, permitir que contribuinte defina o montante a ser compensado provisoriamente, que se traduz no montante do crédito tributário a ter a exigibilidade suspensa, não encontra, salvo melhor juízo, amparo legal.

218. Passa-se à segunda pergunta, contida no bojo da consulta, acerca da possibilidade de conversão de DCTF em DECOMP ou mesmo acerca de convalidação de DECOMP irregular, em virtude da superveniência do trânsito em julgado da decisão judicial antes da resposta do Fisco quanto à homologação da compensação prematuramente informada. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que, antes do trânsito em julgado favorável ao contribuinte, a apreciação da RFB deveria se restringir à apuração da veracidade da suspensão da exigibilidade informada na DCTF e da correspondência entre o crédito do contribuinte ali deferido e o débito (crédito tributário) a ser suspenso. Outrossim: a utilização de DCTF em lugar de DECOMP demanda que a verificação da validade da liminar determinante da suspensão da exigibilidade seja contínua, durante todo o desenvolvimento do respectivo processo judicial.

219. Pertinente e oportuno transcrever, neste ponto, as conclusões a que chegou o Parecer **PGFN/CAT/Nº 968, de 2011**, que respondeu consulta da PRFN da 3ª região a respeito do processamento de DCTF que contenha informação de suspensão de exigibilidade do crédito

tributário e de compensação e de DECOMP envolvida com liminar. O opinativo alerta sobre a necessidade de cuidado redobrado da Administração Fazendária (RFB e PGFN), em ordem a não ver perdidos os créditos tributários nelas declarados, por prescrição ou por decadência, *in verbis*:

> Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011.
> "(...)
> 70. Volte-se, agora, à consulta originária.
> 71. Nesta, a questão central é a declaração de *suspensão da exigibilidade* do *crédito tributário* por força de medida judicial liminar ou antecipatória ou até por decisão meritória, ocorrendo, entretanto, discrepância entre o teor do *decisum* e aquela conseqüência extraída pelo contribuinte (a *suspensão da exigibilidade*).
> 72. Estamos tratando, via de regra, de *créditos tributários* constituídos (especialmente via DCTF)[66] e, portanto, de decurso de *prazo prescricional*.
> **(...)**
> 77. A solução alvitrada pela consulta indica para uma perpetuação dos efeitos da "*declaração equivocada*" da *suspensão da exigibilidade* do *crédito tributário* por medida judicial até que a mesma deixe de ser consignada na DCTF, possibilitando, apenas a partir daí, o início do *lapso prescricional* para sua *cobrança*.
> 78. Ainda que seja uma medida justa e com bons fundamentos jurídicos, o fato é que não encontra supedâneo na legislação específica nem na prudência que deve cercar a orientação vinculante desta Procuradoria-Geral relativamente a tema tão sensível como a *prescrição*, que, ademais, é extremamente controvertido no âmbito da doutrina e dos tribunais.
> 79. Outrossim, não ilide o fato de que a *prescrição*, como fenômeno atrelado ao binômio omissão do titular do direito-decurso do tempo, não é obstada pela boa-fé da Administração, que, em qualquer circunstância, deve agir, nos termos da lei, para preservar o direito ao *crédito tributário*.
> (...)
> 82. É importante citar que, em se tratando de *créditos tributários* informados na DCTF, determina a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:
> *"Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".*
> 83. De outro lado, vigora, atualmente, a Instrução Normativa nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é clara ao dispor que "*os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna*" (art. 8º), estatuindo, ademais, que "*os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos*" (§ 1º).
> 84. Destarte, há comando explícito para que a Administração Tributária, ao receber a DCTF, proceda à auditoria interna, eventualmente cobrando administrativamente ou até lançando as diferenças das exações, diante de informações indevidas ou não-comprovadas constantes da declaração, inclusive no que diz com a *suspensão da exigibilidade* do *crédito tributário* e, se for o caso, encaminhando o *crédito* para inscrição em Dívida Ativa da União e ajuizamento de execução fiscal.

[66] Não se olvida de que há decisões judiciais que determinam a não-constituição dos créditos tributários, mas elas são em pequeno número e facilmente revogadas.

> (...)
> 86. Portanto, sem descurar da justiça da proposição, o fato é que não se pode correr o risco de, ao final, deparar a Fazenda Nacional com o decreto de *prescrição* da ação de *cobrança* do *crédito tributário* nesta hipótese específica.
> (...)
> 92. Conclusivamente, o novel procedimento pugnado pela consulta originária, tendente à invalidação, pela autoridade fazendária, da parte da DCTF que abranja informações relativas ao *status* de exigibilidade do *crédito tributário* que tenham sido declaradas com erro do contribuinte, encontra-se obstado pelo fato de que a hipótese já está disciplinada pela *legislação tributária*[67], nos aspectos do *lançamento por homologação*, das obrigações acessórias, inclusive das declarações a serem feitas, dos *prazos decadenciais* e *prescricionais* para *lançamento* e *cobrança* do *crédito tributário* respectivamente, do processo administrativo fiscal e da atuação da Administração Tributária."

220. Logo, aplicando-se o Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, às circunstâncias aqui versadas, todas as vezes que a decisão judicial precária perder eficácia, a exigibilidade dos créditos constituídos na DCTF é revigorada. Se, no curso desse mesmo processo, o contribuinte obtiver nova liminar, ele pode estar obrigado a apresentar nova DCFT, se a liminar em questão não tiver suspendido a exigibilidade daqueles créditos tributários, mas apenas se tiver autorizado a compensação do débito do Fisco com qualquer crédito tributário que o contribuinte esteja a dever. Finalmente, se sobrevier o trânsito em julgado da sentença confirmando a compensação determinada na liminar, entendemos que nova declaração deveria ser feita pelo contribuinte, desta feita, por meio de DECOMP. Somente em caso de vigência ininterrupta de decisão judicial precária até a ratificação por sentença transitada em julgado e que tivesse determinado expressamente a compensação ou a suspensão de exigibilidade imediata, parece possível a conversão de DCTF em DECOMP.

221. É claro que, para tornar exequível essa sistemática, com o objetivo de evitar burocratização, e também para evitar que o contribuinte se beneficie da suspensão da exigibilidade do crédito tributário indeterminadamente, é recomendável se pensar uma dinâmica entre PGFN e RFB, além de auditoria interna contínua por parte da RFB, para acompanhamento das DCTF's com informação de suspensão de exigibilidade e de compensação em cotejo com os processos judiciais, até o trânsito em julgado, momento a partir do qual poderiam ser deflagrados os efeitos devidos pela DECOMP.

222. Nessa perspectiva, sugere-se edição de ato normativo, nos moldes da Portaria PGFN Nº 30, de 20 de janeiro de 2011, pelo qual reste fixado competir à Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo representante com atuação no processo judicial, comunicar a unidade da RFB, responsável pelo processamento da DCTF, do surgimento e da queda de medidas judiciais precárias, que tenham determinado ou sustado a compensação imediata ou a suspensão da exigibilidade do crédito, bem

[67] Incluídas, a teor do art. 96 do CTN, as "*normas complementares*", que abrangem, dentre outras, "*os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*" (CTN, art. 100).

como do trânsito em julgado das decisões que determinem compensação definitiva e daquelas que tenham indeferido compensação ao final de processo judicial em que tenha havido liminar deferindo a compensação provisória. A providência, entretanto, foge das competências desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), cabendo à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ) avaliar a utilidade da adoção de tal medida.

223. Em se fixando essa sistemática, é possível a inclusão, em Instrução Normativa da RFB, das providências administrativas que devem ser tomadas em virtude dessa comunicação do trânsito da PGFN à RFB. A partir desse momento, em seqüência à suspensão da exigibilidade do crédito tributário estariam previstos os seguintes destinos, a depender do teor da sentença transitada: a) acaso a compensação tenha sido indeferida, a qualquer tempo, o processamento da DCTF deve ser reativado, dando-se seguimento à exigibilidade do crédito; b) acaso a compensação tenha sido indeferida no curso do processo e, ao final, deferida, deveria se exigir nova DECOMP do contribuinte, porque os créditos tributários, nesse caso, já deveriam ou poderiam estar inscritos em Dívida Ativa, obstando fossem utilizados em compensação, c) acaso a decisão judicial pela compensação tenha se perpetuado desde a liminar até o trânsito em julgado, seguir-se-ia a conversão da DCTF em DECOMP, para os casos em que não tenha havido interrupção dos efeitos da liminar favorável ao contribuinte. Somente neste caso, a partir dessa conversão operariam os efeitos da DECOMP de forma prospectiva e retroativa. Assim, nos casos noticiados pela RFB, de demora na apreciação das DCTF's e DECOMP's e da superveniência do trânsito em julgado antes dos cinco anos ou antes da apreciação da RFB, a prudência indica que deveria ser analisada caso a caso a permanência ou não dos efeitos da decisão judicial que amparou a suspensão da exigibilidade. Caso o fundamento da suspensão da liminar não tenha persistido, seria o caso de a RFB analisar a ocorrência de decadência ou de prescrição, antes de prosseguir na análise da compensação. Caso a causa jurídica de suspensão da exigibilidade (a medida judicial) tenha persistido durante todo o tempo em que a exigibilidade esteve de fato anotada na RFB como suspensa, não haveria óbices à conversão da DCTF em DECOMP.

224. Acaso venha a ser reformada a colocação do processo de habilitação como condição ao processamento da DECOMP, conforme sugerido nos *item 120*, é de se pensar na possibilidade de reforma da IN RFB Nº 900, de 2008 e também do art. 74, da Lei Nº 9430, de 1996, quanto a essa dinâmica provocada por decisões judiciais provisórias em âmbito de compensação. A reforma da IN RFB consistiria em permitir que todas as compensações, inclusive as relacionadas com medidas

judiciais precárias, venham a ser declaradas, obrigatoriamente, mediante DECOMP, abolindo-se DCTF para esse fim. Conjuntamente, proporíamos reforma ao art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, de forma que as declarações de compensação consideradas *não declaradas* também passem a constituir o crédito tributário[68]. A primeira vantagem que se vislumbra com a mudança é a cominação de multa para as compensações *não declaradas*, o que pode inibir o comportamento do contribuinte de má-fé. Se isso já for feito, isto é, se já se estiver a exigir multa nessas circunstâncias, pela exigência de apresentação concomitante de DCTF e de DECOMP, o que não fica claro da consulta, ainda assim imagina-se que a concentração de todas as informações na DECOMP facilitaria a fiscalização. Outra vantagem vislumbrada, é que essas DECOMP's passariam pelo crivo do processo de habilitação (que embora não possa ser exigido previamente à DECOMP, pode ser exigido concomitantemente à ela) procedimento que, tudo indica, minimizaria a possibilidade de fraudes.

225. Quanto à necessidade de a Administração Fazendária (RFB e PGFN) apurar a veracidade da declaração (DCTF e/ou DECOMP) e efetuar o acompanhamento da decisão judicial para a correção da suspensão de exigibilidade, não nos apropriamos de solução legislativa que a supra. A auditoria interna e o acompanhamento do feito judicial são indispensáveis, sob pena de prescrição do crédito tributário constituído em DCTF ou sob risco de decadência, se declarado por DECOMP que venha ser considerada *não declarada* (o lançamento seria para prevenir decadência, nos termos do art. 62, da Lei Nº 9.430, de 1996).

226. Isso porque, qualquer alteração legislativa nesse sentido se depararia com o problema de dissociar o tempo de vigência da medida judicial e da duração da suspensão da exigibilidade administrada pela RFB. Isto é, para se evitar a má-fé do contribuinte, ou se prestigiar a boa-fé da Administração, ou relevar eventual ineficiência na administração da cobrança do crédito tributário, haveríamos de propor reforma do CTN, de forma a que a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário fosse a comunicação do contribuinte do deferimento de medida judicial determinante da suspensão, em lugar de ser a própria medida judicial. De se notar, porém, que além de demandar projeto de lei complementar, proposta com esse teor subverteria o sistema dos prazos extintivos, pois eles correm justamente a favor do contribuinte, não sendo do interesse do contribuinte comunicar o decurso desses prazos ao Fisco. Conseqüentemente, haveria inércia do contribuinte na comunicação do sobrestamento das medidas judiciais, de forma que os prazos, provavelmente, ficariam eternamente suspensos ou interrompidos. Ao contrário, se esses prazos se

[68] Embora, como sabido, essa proposta já tenha sido veiculada pela MPv Nº 219, de 2004, e retirada do ordenamento quando da sua conversão na Lei Nº 11.051, de 2004.

esvaem contra a Administração Tributária, a responsabilidade pela correção do seu curso é da Administração Tributária, que deve zelar pela sustação de causa suspensiva ou interruptiva, sob pena de ver o seu escoamento dos prazos extinguir todos os seus direitos de cobrança.

227. Em conclusão, é possível resumir:

a) medida judicial provisória que determine compensação imediata do débito do Fisco (crédito do contribuinte), não obstante o art. 170-A, do CTN, deve ser cumprida como se determinante de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, III, do CTN, de acordo com interpretação já firmada pelo Precer PGFN/CAT/CDA Nº 1499, de 2005, com base na leitura conjunta dos art. 151 e 170-A do CTN e art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996;

b) esse tipo de decisão judicial, determinante de compensação imediata e provisória, somente pode ser cumprida quando determine o valor de débito do Fisco a ser compensado, tendo em vista que, nessa fase, a liquidação do débito do Fisco pelo próprio Fisco resultaria em concomitância de discussão sobre a repetição de indébito na via judicial e na administrativa, por outro lado, a liquidação do débito do Fisco pelo próprio contribuinte, de acordo com informações aleatoriamente inseridas na DCTF ou na DECOMP poderia provocar a prescrição do crédito tributário correspondente ao débito ali informado, caso seus valores se revelassem posteriormente inexistentes ou insuficientes à quitação do correspondente crédito tributário;

c) daí porque a extensão do "Crédito" (ou débito do Fisco) para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de decisão judicial não transitada em julgado que autoriza a compensação imediata **deve constar da própria decisão judicial**, **ainda que se limite a dizer que determina a compensação de tudo o quanto o sujeito passivo vier a informar na declaração de compensação**, do contrário, essa decisão liminar será inexeqüível;

d) quanto à possibilidade de conversão de DCTF em DECOMP ou de convalidação de DECOMP irregular, em virtude da superveniência do trânsito em julgado da decisão judicial antes da resposta do Fisco quanto à homologação da compensação prematuramente informada, somente se pode consentir que elas sejam convertidas ou convalidadas quando

tiver havido vigência ininterrupta de decisão judicial precária até a ratificação por sentença transitada em julgado e que tivesse determinado expressamente a compensação ou a suspensão de exigibilidade imediata, sob pena de se convalidar ou converter créditos e débitos prescritos;

e) para tornar exequível essa sistemática, com o objetivo de evitar burocratização, e também para evitar que o contribuinte se beneficie da suspensão da exigibilidade do crédito tributário inexistente, é recomendável se pensar uma dinâmica entre PGFN e RFB, além de auditoria interna contínua por parte da RFB, para acompanhamento das DCTF's com informação de suspensão de exigibilidade e de compensação em cotejo com os processos judiciais, até o trânsito em julgado, momento a partir do qual poderiam ser deflagrados os efeitos devidos pela DECOMP. Sobre o ato normativo aventado, sugere-se o encaminhamento deste ponto à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ);

f) independentemente da feitura ou não do ato conjunto referido na alínea anterior deste mesmo item, mas, de preferência, conjuntamente com ele, sugere-se que a RFB passe a exigir a oferta de DECOMP também nos casos de medida judicial provisória, desde que acate a reforma do processo de habilitação no art. 70 e 71 da IN RFB Nº 900, de 2008, de modo a que o processo de habilitação se torne concomitante e não prévio à DECOMP, e que altere o art. 34 da mesma IN RFB Nº 900, de 2008, derrubando a proibição de uso de DECOMP nesses casos e desde que, ao mesmo tempo, proponha alteração no art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, de modo a que as compensações futuramente confirmadas como *não declaradas* passem a ter o efeito de constituir o crédito tributário.

C.2 Segunda questão do quinto grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> *"Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados em DCTF."*

> "93. A dúvida a seguir diz respeito aos casos de provimento judicial que autoriza a compensação de débitos de contribuinte antes do trânsito em julgado de decisão judicial e que são vinculados em DCTF à hipótese de suspensão de exigibilidade, **sem apresentação de DECOMP, de forma que, diante da inexistência de decisão judicial transitada em julgado, o sujeito passivo encontra-se impossibilitado de promover habilitação de crédito e, por conseguinte, de vincular em DCTF, os débitos em relação aos quais requer a suspensão de exigibilidade à existência de DECOMP**.

94. Assim resume a Procuradoria da Fazenda na 5ª Região a consulta apresentada pela Equipe Nacional de Revisão do Controle do Crédito Tributário *Sub Judice*:

(...)
A dúvida apresentada na presente consulta diz respeito aos casos de provimento judicial que autoriza a compensação de débitos de contribuinte antes do trânsito em julgado de decisão definitiva de mérito e que são vinculados em DCTF à hipótese de suspensão de exigibilidade, sem apresentação de DECOMP.

No caso, o sujeito passivo encontra-se impedido de vincular os débitos em DCTF à hipótese de compensação por força de vedação imposta na legislação (hoje, no art. 34, §3º, I, "d" da IN RFB Nº 900, de 2008). Ademais, a vinculação dos débitos em DCTF à DECOMP exigiria que fosse informado, no âmbito da DCTF, o número da DECOMP previamente transmitida. A transmissão da DECOMP, no entanto, requer a prévia habilitação do crédito, procedimento no âmbito do qual um dos pressupostos é exatamente o trânsito em julgado (IN RFB Nº 900, de 2008, art. 70 e 71).
Assim, diante da inexistência de decisão judicial transitada em julgado (porquanto detentor de decisão favorável transitória) o sujeito passivo encontra-se impossibilitado de promover habilitação de crédito e, por conseguinte, de vincular, em DCTF, os débitos em relação aos quais requer a suspensão de exigibilidade à existência de DCOMP.

Neste cenário, o débito informado na DCTF ficará com a sua exigibilidade suspensa (em função de decisão judicial), não obstante se trate, na verdade, de situação de pedido de compensação em virtude de provimento judicial ainda não transitado em julgado. Esta é a disciplina estabelecida pela Nota COSAR nº 239, de 20/12/2000, Parecer PGFN/CRJ Nº 679, de 10/04/2001, Parecer PGFN/CRJ nº 1828, de 18/11/2004, Solução Interna de Consulta Cosit nº 10, de 11/03/2005 (sic) e Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005, e, por conta disso, também a orientação atualmente exarada pelo Manual de Controle de Crédito Tributário Sub Judice – Módulo Procedimentos Específicos de Compensação, instituído pela NE/SRF/Corat nº 8, de 2006, onde estes atos estão transcritos.

A orientação atual do manual do Controle de Crédito Tributário Sub Judice, portanto, no sentido de se suspender a exigibilidade do crédito tributário (enquanto a ação judicial estiver em andamento) ou informar a "pendência de compensação" (após o trânsito em julgado da ação).

A Receita, em sua consulta, não questiona o efeito de suspensão de exigibilidade dos débitos informados em DCTF com base em decisão judicial, até porque esta questão, conforme assentado, já restou examinada nos atos acima mencionados. O objeto da atual consulta não é, portanto, discutir se o débito informado na DCTF deve permanecer com a exigibilidade suspensa ou em pendência de compensação, até que a unidade da RFB afira o montante do crédito do contribuinte.

A consulta ora formulada pela Receita reside em definir qual é o termo inicial de contagem do prazo prescricional para aqueles débitos porventura não amortizados pelo crédito do contribuinte, após apurado, ou seja, a partir de quando corre, contra a Receita, o prazo de prescrição para cobrar eventuais débitos não extintos em função do valor do crédito efetivamente reconhecido ao sujeito passivo: 1) Se a entrega da DCTF; 2) Se o trânsito em julgado da ação; 3) Se a partir da decisão judicial modificativa da decisão anterior que suspendia a exigibilidade ou autoriza a compensação antes do transito em julgado.

Ora, quando a compensação é efetuada mediante a transmissão da DECOMP, a legislação estabelece que o prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo (e, por conseguinte, para a cobrança de eventuais valores ainda existentes em função da não

homologação total da compensação) será de 5 (cinco) anos, a serem contados da data da entrega da declaração de compensação (art. 74, § 5º da Lei Nº 9.430/1996, na sua redação atual e art. 37 da IN RFB nº 900, de 30/12/2008). Ora, na medida em que, desde 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP nº 135/2003) a DECOMP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados (§ 6º do art. 74 da Lei Nº 9.430/96, incluído pela MP nº 135/03), uma vez não homologada a compensação, caberá à Receita cobrar, desde logo, os débitos não extintos no procedimento.

Ocorre que, na situação ora em análise – COMPENSAÇÃO A SER REALIZADA EM FUNÇÃO DE DECISÃO JUDICIAL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO – não há, tal como assentado, entrega de DECOMP pelo sujeito passivo em virtude da expressa vedação legal, a qual condiciona sua entrega à existência de prévio procedimento de habilitação, impossível de ser realizado na situação proposta, ante a inocorrência do trânsito em julgado.

Assim, questiona a Equipe Nacional de Revisão do Controle do Crédito Tributário Sub Judice qual seria o termo inicial da contagem do prazo prescricional de que dispõe a Administração para analisar estas compensações que foram vinculadas à suspensão de exigibilidade na DCTF e, por conseguinte, qual o prazo prescricional de que disporia a Receita para cobrar eventuais valores devidos pelo sujeito passivo, mas não adimplidos pelo crédito apurado em seu favor.

Fala-se de prazo prescricional em virtude do entendimento de que a DCTF entregue pelo sujeito passivo também constitui mecanismo de constituição do crédito tributário, razão pela qual os débitos nela consignados para fins de suspensão da exigibilidade, acaso não adimplidos pelo valor ao final reconhecido em prol do sujeito passivo, encontram-se, desde logo, constituídos.

Entendo que, no caso, não se deve estabelecer a data da entrega da DCTF como marco inicial de contagem do prazo prescricional dos débitos ao final não extintos pelo valor reconhecido, mas sim o trânsito em julgado da ação judicial que propiciou a entrega da DCTF.

No caso de entrega de DECOMP, a previsão legislativa de que o prazo de homologação (e também de cobrança das diferenças não extintas) é de cinco anos contados da data da entrega da declaração não gera graves prejuízos ao Fisco, exatamente porque a DECOMP é entregue depois do trânsito em julgado da demanda, momento no qual a relação já se encontra perfeitamente constituída de forma definitiva. Assim, ao promover a análise do crédito, a Receita se depara com uma situação não mais passível de alteração, razão pela qual, podendo promover a esta análise, desde o momento em que a DECOMP é entregue, ao não fazê-lo incorre em inércia, correndo contra si o prazo prescricional.

Na hipótese de entrega de DCTF antes do trânsito em julgado, no entanto, qualquer análise a ser realizada pela Receita antes do trânsito em julgado constituirá análise temporária, não peremptória, na medida em que o acertamento do encontro de contas somente pode ser realizado, de forma definitiva, depois do trânsito em julgado da decisão de mérito, uma vez que a Administração Tributária só tem elementos definitivos para o encontro de contas após o referido trânsito em julgado.

Ao estabelecer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória da posterior homologação (que só deve se dar uma vez, e não pode diversas vezes ao longo do processo), o CTN exige, para fins de homologação, a certeza e liquidez do crédito do indébito do sujeito passivo e do crédito tributário amortizado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, o que somente se tem com a definição fixada na decisão definitiva transitada em julgado. Assim, antes do efetivo trânsito, não pode o Fisco atestar, de forma

definitiva, a liquidez do indébito ou, ainda, capacidade do crédito informado de efetivamente extingui-lo, o que impediria a fluência, contra si, de prazo prescricional para cobrar eventuais diferenças remanescentes. Apenas com a estabilização da relação em virtude da superveniência do trânsito, fala-se em constituição definitiva da situação jurídica (tal como ocorre na DECOMP) fluindo, então, o prazo prescricional.

Acaso se entenda que o prazo para o Fisco verificar a exatidão do encontro de contas inicia-se com a DCTF, poder-se-ia verificar a existência de situação em que débito informado na declaração e não extinto a partir de um exame perfunctório do crédito do sujeito passivo (em relação ao qual corre, portanto, prescrição) venha a ser cobrado pelo Fisco, embora, posteriormente, decisão superveniente no processo amplie os termos (limites) do direito creditório, tornando o débito inexistente.

No entanto, em virtude da inexistência, no ordenamento, de norma legal que defina o marco da contagem deste prazo prescricional, e diante dos efeitos que provoca na cobrança do crédito tributário *sub judice*, opina-se pela necessidade de edição de ato normativo que defina o marco inicial da contagem do prazo, o qual, a princípio, me pareça ser o trânsito em julgado da demanda que autorizou temporariamente a compensação.

Posicionamento da COSIT

95. A consulta ora formulada reside em se definir qual é o termo inicial de contagem do prazo prescricional para os débitos porventura não amortizados pelo crédito do contribuinte, na situação em que a decisão judicial determinou a compensação antes do trânsito em julgado:

1) se da entrega da DCTF;
2) se do trânsito em julgado da ação; ou
3) se a partir da decisão judicial modificativa de decisão anterior que suspendia a exigibilidade ou autoriza a compensação antes do trânsito em julgado.

96. A constituição do crédito tributário pode se efetivar mediante lançamento pela autoridade administrativa ou por declaração do contribuinte. Neste último caso, a declaração constitui instrumento de confissão de dívida hábil e suficiente para a exigência dos débitos confessados, de forma que, se não recolhidos nos prazos previstos na legislação, são passíveis de cobrança amigável e de inscrição em Dívida Ativa. Tal sistemática encontra fundamento no art. 5º do Decreto-Lei Nº 2.124, de 13 de junho de 1984. Nesta categoria se enquadra a DCTF.

97. Da mesma forma, os débitos informados pelo contribuinte em DECOMP constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Nessa hipótese, a confissão está respaldada no § 6º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996.

98. No caso de reconhecimento da dívida mediante tais declarações (DCTF e DECOMP), entende-se que o crédito no valor declarado já se encontra definitivamente constituído, de modo que se inicia, de pronto, a contagem do prazo prescricional para a sua cobrança.

99. O prazo de prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário e as hipóteses de interrupção do referido prazo prescricional foram estabelecidos pelo art. 174 do CTN, o qual dispõe o seguinte:

100. Conforme acima verificado, o inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN estabelece que a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário se interrompe por

> qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Contudo, tendo em vista que quando da constituição definitiva do crédito tributário este já se encontrava com sua exigibilidade suspensa por qualquer das hipóteses previstas nos incisos IV ou V do art. 151 do CTN (concessão de medida liminar em mandado de segurança, concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial), ou seja, o prazo prescricional no caso em tela conta-se do trânsito em julgado da decisão judicial ou da revogação da liminar.
>
> 101. Com efeito, se o Estado não pode, ex vi legis, exercitar a ação para a cobrança do crédito, enquanto este permanecer com sua exigibilidade suspensa, não há que se falar em prescrição. Isto porque, são pressupostos lógicos da prescrição a possibilidade de exercício de um direito (no caso, direito de crédito) e a inércia por certo lapso de tempo."

C.2.1 Análise da segunda questão do quinto grupo de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

228. Em se tratando de apresentação de declaração de compensação por meio de DCTF e em decorrência de decisão judicial liminar, como já visto, a suspensão da exigibilidade do crédito decorre da liminar, e não da DCTF em si.

229. A DCTF, nesses casos, tem a função de constituir o crédito tributário e de informar quais créditos tributários o contribuinte quer vincular ao débito do Fisco que busca ver constituído judicialmente. A DCTF não efetuará a compensação, tampouco é responsável pela suspensão da exigibilidade.

230. A solução para essa questão já foi apreciada pormenorizadamente pelo Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, quando aduziu que:

> Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011
> "(...)
> 35. Quanto à *prescrição* para *cobrança judicial* do *crédito tributário* constituído pela DCTF, a regra de cômputo deste prazo é aquela posta pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008.
> 36. Ainda tratando da *prescrição*, mas agora inserindo a existência de ***suspensão da exigibilidade do crédito***, a jurisprudência dominante de nossos Tribunais entende que, se estas se verificarem antes do vencimento do prazo para pagamento do tributo sujeito ao *lançamento por homologação* ou lançado pelo Fisco, "*não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN*[69]*, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade*". Em se

[69] Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

tratando de *suspensão da exigibilidade* em momento posterior ao do vencimento do prazo para pagamento do *crédito*, "'*aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento'. Assim, 'nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade*' (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220)"[70]. (STJ, AgRg no Ag nº 1.331.941/RS, Rel, Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 10/02/2011).

37. Note-se que o entendimento acima indica para a conjugação das hipóteses de *declaração apresentada pelo contribuinte antes do vencimento do tributo* e de *suspensão de exigibilidade*, havendo, assim, coincidência com a conclusão do Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008 quanto à fluência do *prazo prescricional*. De fato, apenas no caso de *declaração apresentada em momento prévio ao vencimento da exação* é que se pode falar em *constituição do crédito tributário*, que é pressuposto para a *suspensão de sua exigibilidade* propriamente dita. Ademais, somente nesta situação é que se considera como termo inicial do *lapso prescricional* o vencimento do *crédito*. Confira-se o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

"O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que a partir do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior), o crédito tributário já pode ser exigido, fixando, a partir daí, o termo inicial do prazo prescricional". REsp nº 1.144.621/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 24/02/2011)

38. Trocando em miúdos, se houve *declaração* e *suspensão da exigibilidade* prévias ao vencimento do tributo, é do desaparecimento do fator suspensivo que se contará a *prescrição*. Se a DCTF foi apresentada **antes** do vencimento da exação e a *suspensão da exigibilidade* ocorreu **depois** deste, o *lapso prescricional* se iniciou com o vencimento, mas dele será descontado o período em que vigorou a *suspensão*.

39. Em sendo a *declaração* **posterior** ao vencimento do *crédito tributário*, como vimos, o *prazo prescricional*, de modo geral, tem curso a partir da entrega da respectiva declaração. Ora, não se pode falar, propriamente, de *suspensão da exigibilidade* enquanto não constituído o *crédito* pela declaração (salvo quando há depósito judicial, como se explicitou), motivo pelo qual eventual causa suspensiva só terá pertinência a partir da apresentação da DCTF, seja tal causa **anterior** ou **posterior** ao vencimento do tributo.

40. **A primeira conclusão que se pode extrair destas reflexões é a de que, uma vez apresentada a DCTF, o Fisco há que se mover para, no *prazo decadencial* aferido na forma acima indicada (CTN, arts. 173 e 150, § 4º)[71], homologar o *lançamento*[72] ou proceder ao *lançamento de ofício* suplementar, sem olvidar de que, neste último caso, este lapso já pode estar fluindo (se houve o pagamento do montante declarado, a parte não declarada deve ser lançada nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, cujo termo *a quo* é o fato gerador da exação).**

41. De fato, numa primeira hipótese, a constatação de que o *crédito tributário* pago antecipadamente foi regularmente apurado e integralmente quitado e de que, destarte,

[70]No mesmo julgado, assim se orienta o E. Relator, *verbis*: "*Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.) o prazo qüinqüenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos do tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008). (...) Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN)*".

[71] Refira-se, também, à Norma de Execução Conjunta CODAC/CDA nº 1, de 31.12.2008, que disciplina o tratamento a ser dado aos créditos tributários não parcelados, em decorrência da Súmula Vinculante nº 8, cujo Anexo VI traz orientações sobre a aferição dos lapsos decadencial e prescricional para o lançamento e a cobrança dos créditos tributários, respectivamente.

[72]Não se desconhece a pendenga doutrinária e jurisprudencial quanto aos contornos do lançamento por homologação e sobre o efetivo objeto da homologação, mas se adotam, aqui, as definições do próprio Código Tributário Nacional, vez que não há reflexos destas teorias no deslinde da questão.

pode haver homologação do *lançamento* pelo Fisco pressupõe analisar a DCTF como um todo, já que diversos fatos declarados poderão implicar em *pagamento* ou declaração parcial (por exemplo, quando há provimento jurisdicional deferindo a *suspensão da exigibilidade* de parcela do *crédito*, que, portanto, é pago parcialmente pelo contribuinte e até declarado em parte).

42. Numa outra circunstância, em que há a declaração mas não o *pagamento* do *crédito tributário*, fica mais patente a necessidade de análise da DCTF pelo Fisco, pois a ausência do *pagamento* referido à dívida confessada passará, obrigatoriamente, pela verificação se existiu ou não *causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito*.

43. À primeira vista, estas conclusões não tangenciam a consulta originária, que diz com a *cobrança* do *crédito* já constituído e *prazo prescricional*, mas há, sim, estreita relação entre as situações, como se prenunciou.

44. Com efeito, embora a apresentação da DCTF baste à exigência judicial do *crédito tributário* – evidentemente depois de sua inscrição na Dívida Ativa da União -, isto poderá ser obstado pela comunicação de *suspensão da exigibilidade* ou de *extinção* do mesmo, por qualquer das formas previstas em lei. Nesta mesma linha, é fundamental a pronta análise, pela Administração Tributária, da DCTF e de todas as informações que ela contém, como forma de assegurar ou o atendimento do *prazo decadencial* para o *lançamento suplementar* do *crédito tributário* ou do *lapso prescricional* para sua *cobrança*.

45. **Aí a segunda e importantíssima conclusão: a apresentação da DCTF é o fato que evidencia a fluência, muitas vezes concomitante, de prazos de distinta natureza: o *decadencial* e o *prescricional*. Ainda que ela mesma não seja, em determinadas situações e como se explicitará, o termo *a quo* destes prazos extintivos."**

231. Nesse contexto, tendo em vista que a consulta se atém ao crédito tributário vencido e posteriormente constituído pela DCTF, DCTF esta que contém informação de suspensão de exigibilidade ou de compensação "provisória" por decisão judicial, essa suspensão do crédito vigorará enquanto a decisão judicial subsistir. É o que já vinha posto no Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005 e é o que decorre da interpretação sistemática do art. 151, IV e V, e art. 170-A, ambos do CTN. Atente-se, contudo, para as advertências acima transcritas do Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, agora prontamente ratificadas, que demonstram a mudança dessa regra de acordo com a data em que a apresentação da DCTF se situar em relação ao vencimento da obrigação e à suspensão de exigibilidade.

C.3 Terceira questão do quinto conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

"Utilização indevida de DCTF em detrimento de DECOMP após o trânsito em julgado da demanda."

"102. Indaga-se acerca da possibilidade de convalidação de compensação efetuada em DCTF, em vez de DECOMP, conforme descrito a seguir.

"1.3 Utilização inadequada de DCTF em detrimento de DECOMP após o trânsito em julgado da demanda. Possibilidade de convalidação?

A terceira dúvida suscitada pela Receita Federal refere-se às hipóteses em que, mesmo após o advento da Lei Nº 10.637/2002 – que determina que as compensações a serem realizadas após

o trânsito em julgado da demanda sejam informadas à Receita através de DECOMP – o sujeito passivo continua a informar as compensações em DCTF, utilizando-se, portanto, de via inadequada.

Com efeito, a Solução de Consulta Interna DISIT/9 RF nº 05/2007 assentou que "a partir da Lei Nº 10.637/02 (01/10/2002), a via adequada para a compensação de tributos administrados pela RFB é a apresentação de declaração de compensação, uma vez que este comando normativo derrogou o disposto no art. 6º, § 1º, II, da Lei Nº 9.430".

No entanto, os contribuintes, a despeito da previsão legal, continuam, segundo a Receita Federal, a informar a compensação, mesmo após o trânsito em julgado da demanda, somente em DCTF. Segundo a Equipe do Manual de Tratamento de Crédito Sub Judice, esta utilização indevida da DCTF só deixou de ocorrer a partir de 2004, momento no qual o sistema da DCTF sofreu alteração para só aceitar a vinculação de débitos na DCTF com crédito decorrente de medida judicial quando informado, na DCTF, o nº da DECOMP já transmitida.

No entanto, assevera a Equipe do Manual do Controle do Crédito Sub Judice que
" **mesmo com essas críticas o contribuinte continua até hoje a transmitir DCTF vinculando compensações com crédito decorrente de ação judicial, sem a respectiva PER/DECOMP, utilizando-se de outras formas de vinculação, por exemplo, suspensão da exigibilidade, processo administrativo anterior, etc. Assim, tem-se um passivo significativo de CT informado como compensado sem a correspondente DECOMP. A Nota Técnica Cosit Nº 07, de 2001 e os Pareceres PGFN/CAT Nº 1114 e 1140, ambos de 2007, fixam o entendimento a respeito da possibilidade de convalidação de compensações efetuadas antes do trânsito em julgado. No entanto, deixam dúvidas acerca da possibilidade de convalidação quando o contribuinte não tenha apresentado DECOMP deixando de atender, portanto, a via formal eleita pela legislação tributária**."

Questiona, portanto, a Receita se, mesmo diante da inadequação da via eleita, devem ser convalidadas as compensações informadas em DCTF após o trânsito em julgado da demanda e não em DECOMP.
Entendo que a resposta é positiva.

Ora, conforme assentado, o Parecer PGFN/CAT Nº 1140/2007 determinou que, mesmo na hipótese de decisão judicial, proferida após a vigência da LC Nº 104, de 2001, que não autorizava expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, a eventual compensação efetuada pelo sujeito passivo antes do trânsito – em descumprimento à decisão judicial, portanto – é passível de convalidação pela autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que o posterior trânsito em julgado da decisão, reconhecendo o crédito do sujeito passivo, a legitima. Assim, nesse caso, de acordo com o Parecer, deve ser proferido, pela Receita Federal, despacho de homologação de procedimento.

Constado que esta Procuradoria Geral admite a convalidação da compensação realizada antes do trânsito em julgado sem a existência de decisão judicial que a autorize neste momento, considerando-se, para tanto, a superveniência de trânsito em julgado que a confirma, não há como defender a impossibilidade de que o sujeito passivo que legitimamente é detentor de direito de crédito reconhecido por decisão judicial já transitada em julgado tenha seu direito afastado em função da realização de mera irregularidade formal, consubstanciada na informação deste direito através de DCTF, e não através de DECOMP. Deve-se, nestes casos, a meu ver, dar primazia à efetivação do comando exarado pela decisão transitada em julgado, reconhecendo o direito de crédito do sujeito passivo, acaso existente, com o afastamento de qualquer indeferimento da compensação, ante a adoção do princípio da instrumentalidade das formas. Trata-se, tão somente, de cumprir a ordem judicial.

Assentada a possibilidade de convalidação, coloca-se, no entanto, outra questão que merece ser analisada, qual seja, a do início do prazo legal para que o Fisco analise a compensação informada na DCTF ante a inexistência de DECOMP, homolgando-a ou não.

Não havendo a entrega de DECOMP na hipótese, inaplicável o art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996 na sua redação atual e art. 37 da IN RFB Nº 900, de 30/12/2008, ao menos em sua literalidade, nos termos dos quais a homologação da compensação deve se efetivar no prazo de cinco anos contados da entrega da DECOMP.

Neste caso, no entanto, como a entrega da DCTF está se efetivando após o trânsito em julgado da ação (momento no qual já há elementos definitivos para a verificação do encontro de contas informado à luz de decisão judicial não mais passível de alteração no âmbito do processo judicial) entendo que, diferentemente do que ocorre na situação anterior (quando a DCTF é entregue antes do trânsito em julgado) o marco inicial de contagem do prazo para a análise da compensação informada deve se consubstanciar, por aplicação analógica do art. 74, §6º, da Lei Nº 9.430/96, a partir da data da entrega da DCTF, na medida em que, nestes casos, a DCTF – embora utilizada de forma inadequada – substituirá, para o efeito da comunicação da compensação, a DECOMP, elegida pela legislação como mecanismo adequado de realização do procedimento.

Posicionamento da Cosit

103. No âmbito federal, a compensação tributária efetuada por iniciativa do sujeito passivo opera-se mediante a entrega da declaração de compensação, na qual são informados os créditos que ele entende possuir contra a Fazenda, e os débitos tributários com os quais aqueles créditos serão compensados. Essa é a sistemática de compensação aplicável aos tributos administrados pela RFB desde setembro de 2002 (exceto os relativos à contribuição previdenciária), em decorrência das alterações trazidas ao artigo 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória Nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, *in verbis*:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
> § 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)
> (...)

104. Pelo dispositivo legal acima citado, verifica-se que a compensação tributária se efetiva mediante a apresentação da DECOMP. Essa declaração não é um mero pedido de compensação, mas veículo por meio do qual se implementa a compensação, produzindo o imediato efeito extintivo do crédito tributário. É neste instrumento que o sujeito passivo informa o débito e o crédito, procede ao encontro de contas, enfim, presta todas as informações necessárias à extinção do crédito tributário.

105. É certo que a compensação é um direito do sujeito passivo, cabendo a ele exercê-lo, se assim desejar; contudo, tal direito deverá ser exercido nos termos e condições previstas na

legislação que disciplina a matéria. Conforme consigna Leandro Paulsen, ao fazer referência ao art. 170 do CTN, " o art. 170, por si só, não gera direito subjetivo à compensação" (in Paulsen, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 1197).

106. Assim, não se aplica à hipótese o princípio da instrumentalidade das formas, previsto no art. 244 do CPC, posto que, no caso, é da essência do ato a entrega da declaração de forma que a compensação efetuada na DCTF se equivale à não-compensação, ou melhor dizendo, a compensação não declarada, não produzindo, portanto, os efeitos próprios daquele instituto.

107. **Dessa forma, constatando a unidade da RFB que o sujeito passivo utilizou o instrumento adequado ao desiderato, deve, em razão do princípio da boa-fé que deve nortear os atos da Administração, dar conhecimento ao interessado da forma correta de fazê-lo.**

108. Ressalte-se que a situação aqui descrita (compensação efetuada em DCTF após o trânsito em julgado da decisão judicial) difere daquela em que o Poder Judiciário determina a compensação antes do trânsito em julgado – a compensação judicial -, uma vez que naquela situação se requer, sempre, a declaração de compensação. Já na compensação judicial, transitada em julgado a ação, as unidades da RFB devem executar o que ficou decidido judicialmente, operando-se a compensação judicial nos estritos limites da disponibilidade do crédito reconhecido na sentença definitiva.

109. Entende-se que a compensação efetuada indevidamente em DCTF não é passível de convalidação, não servindo para respaldá-la o entendimento firmado na Nota Técnica Cosit Nº 07, de 30 de maio de 2007, e homologada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1140, de 2007. Isto porque a hipótese descrita neste tópico difere daquela analisada nos referidos atos, os quais faziam referência ao passivo de valores declarados como compensados somente em DCTF, quando a compensação se dava entre tributos da mesma espécie e não era necessário o Pedido de Restituição/Compensação, bastando ao sujeito passivo efetuar os registros contábeis e informar a compensação na DCTF (item 3.2 da referida Nota Técnica), portanto, tratava-se de compensação efetuada com fundamento no art. 66 da Lei Nº8.383, de 1991.

110. Concluindo este item, entende-se que não há possibilidade de convalidar a compensação, uma vez que a via formal eleita pelo sujeito passivo para a compensação é indevida."

C.3.1 Análise da terceira questão do quinto conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

232. Irretocável o posicionamento da COSIT neste ponto. Como visto, a compensação não é um direito incondicionado ou adquirido pelo contribuinte já a partir do pagamento indevido. O direito à compensação, além de necessitar ser certificado por um ato estatal que lhe dê concreção, depende de autorização legal e está sujeito à disciplina normativa complementar à lei autorizativa, positivada de acordo com o princípio da legalidade, mas voltada a atender as necessidades e interesses da Administração Fazendária, conforme já pontificado pelo Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005 e confirmado pela jurisprudência dominante:

> Parecer PGFN/CAT/CDA Nº 1499, de 2005
> "(...)
> 11. A compensação tributária, posto diversa da figura de direito privado que extingue compulsoriamente a obrigação, é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público: "... o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos" (Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 898).
> 12. O artigo 170, do CTN, legitima o ente legiferante a autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do contribuinte, estabelecendo, para tanto, condições e garantias para seu exercício, donde se dessume a higidez da estipulação legal de limites para sua realização.
> 13. A compensação tributária, por seu turno, configura renúncia fiscal, cuja concessão, afastada dos lindes traçados pelo legislador, compromete o equilíbrio orçamentário do Estado, bem como o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário, custeado, entre outros, pelas contribuições sociais em tela.
> 14. A Súmula Vinculante nº 10, do Supremo Tribunal Federal, assentou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte".
> 15. A compensação tributária e os limites percentuais erigidos nas Leis 9.032/95 e 9.129/95 mantém-se, desta sorte, hígida, sendo certo que a figura tributária extintiva deve obedecer o marco temporal da "data do encontro dos créditos e débitos", e não do "ajuizamento da ação", termo utilizado apenas nas hipóteses em que ausente o prequestionamento da legislação pertinente, ante o requisito específico do recurso especial. (...)"EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 760100 / SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2005/0100385-7. Luiz Fux. 1 T. 01/06/2009.

233. Ora, em âmbito federal, após 2002[73], o processamento de DECOMP passou a ser obrigatório como único meio de apresentação de compensação, exceto nos casos em que isso fosse impossível. Não há fundamento jurídico, assim, para admitir a conversão de DCTF em DECOMP, após essa data, nos casos em que o processamento da DECOMP seja possível, como é a hipótese de compensação de crédito reconhecido por decisão já transitada em julgado.

234. Não se trata, outrossim, de mera formalidade. Essas declarações geram efeitos diversos, porque fundamentadas e voltadas ao cumprimento de leis diversas. Embora quanto ao crédito tributário a DCTF cumpra as vezes da DECOMP, isso não se dá na relação jurídica inversa, a de débito do Fisco, já que apenas a DECOMP é capaz de extinguir o crédito sob condição resolutória de

[73] **Compensação. Declaração por meio de DCTF. Cobrança de saldo suplementar. Necessidade de lançamento. Impossibilidade de inscrição em DAU.** Pedidos de compensação anteriores à Lei 10.637/02 e informados em DCTF. A informação relativa à compensação realizada em DCTF não dá o direito ao Fisco de inscrever imediatamente em DAU para cobrança dos valores indevidamente compensados, pois não há qualquer confissão do contribuinte e, sim, mera declaração de procedimento por ele realizado. Se o procedimento de compensação se dá ao arrepio da lei, seria necessário o lançamento de ofício e abertura de prazo para defesa. **Precedentes: RESP 1181598/SC, RESP 981.095/RS, RESP 1024227/PR, RESP 981.095/RS, RESP 667.337/RS, ERESP 576661/RS.**

ulterior homologação, enquanto a DCTF tem função meramente informativa de compensação. Isto é, a DCTF não propicia o acertamento ou encontro de contas. A DCTF não perfaz compensação, apenas tem o condão de informar que uma compensação foi feita. Enfim, estando essas diferenças positivadas nos limites do poder regulamentar da Administração, não há fundamento plausível para o contribuinte exigir o processamento de uma em lugar de outra.

235. Contudo, tendo em vista que essas diferenças se encontram em nível de atos infralegais, há forte risco de judicialização da questão e de fracasso da União. Por isso, se a substituição de DECOMP por DCTF não trouxer prejuízos para a Administração Tributária, e desde que a DCTF tenha sido enviada com todos os dados necessários para a compensação e dentro do prazo prescricional para a execução do indébito (art. 168 ou 169, do CTN, c/c Súmula 150, do STF), a RFB poderá relevar o equívoco do contribuinte, no uso de seu poder discricionário[74], e aceitar DCTF

[74] "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONVALIDAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. 1.O STJ firmou orientação de que é cabível a impetração de Mandado de Segurança com vistas à declaração do direito à compensação tributária, conforme o enunciado da Súmula 213/STJ. Contudo, esse entendimento não contempla o pleito de convalidação da compensação anteriormente efetuada por iniciativa do próprio contribuinte. 2. Efetuada a compensação, inexiste para o contribuinte direito líquido e certo relativamente ao pedido de convalidação do quantum anteriormente compensado, pois **o Poder Judiciário não pode imiscuir-se ou limitar o poder da Autoridade Fazendária de fiscalizar a existência de créditos a compensar, assim como examinar o acerto do procedimento adotado nos termos da legislação vigente**. 3. Agravo Regimental não provido." (AgRg no REsp 725451 / SP. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. 2005/0025519-8. 2ª Turma. STJ. Relator Ministro HERMAN BENJAMIN. D.J. 09/12/2008)
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FINSOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. CONVALIDAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS EFETUADA PELO CONTRIBUINTE UNILATERALMENTE. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.
1. O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos, em conformidade com a Súmula 213 do STJ. (Precedentes das Turmas de Direito Público: RMS 13.933/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJ 31.08.2007; REsp 579.488/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 23.05.2007; AgRg no REsp 903.020/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 26.04.2007; e RMS 20.523/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 08.03.2007). 2. Ao revés, é defeso, ao Judiciário, na via estreita do mandamus, a convalidação da compensação tributária realizada por iniciativa exclusiva do contribuinte, porquanto necessária a dilação probatória. (Precedentes: AgRg no REsp 728.686/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJe 25/11/2008; REsp 900.986/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2007, DJ 15/03/2007; REsp 881.169/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2006, DJ 09/11/2006; REsp 645.493/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2005, DJ 03/10/2005). 3. A intervenção judicial deve ocorrer para determinar os critérios da compensação objetivada, a respeito dos quais existe controvérsia, v.g. os tributos e contribuições compensáveis entre si, o prazo prescricional, os critérios e períodos da correção monetária, os juros etc; bem como para impedir que o Fisco exija do contribuinte o pagamento das parcelas dos tributos objeto de compensação ou que venha a autuá-lo em razão da compensação realizada de acordo com os critérios autorizados pela ordem judicial, sendo certo que o provimento da ação, não implica em reconhecimento da quitação das parcelas ou em extinção definitiva do crédito, ficando a iniciativa do contribuinte sujeita à homologação ou a lançamento suplementar pela administração tributária, no prazo do art. 150, § 4º do CTN. 4. A Administração Pública tem competência para fiscalizar a existência ou não de créditos a ser compensados, o procedimento e os valores a compensar, e a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação pertinente, sendo inadmissível provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa, que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada. 5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a

em lugar de DECOMP nos casos de DCTF encaminhadas com informação de compensação após 2002 e após o trânsito em julgado de sentenças certificadoras do indébito.

236. Em conclusão, ao se deparar com uma DCTF apresentada equivocadamente em lugar de DECOMP, depois de 2002 e quando a decisão judicial respectiva já houver transitado em julgado, recomenda-se que a RFB notifique o contribuinte a substituir a DCTF por DECOMP, sob pena de cobrança do crédito tributário correspondente por ausência de veracidade da DCTF, já que a compensação informada na DCTF não foi previamente realizada por meio da DECOMP apropriada (art. 8º, §2º, IN RFB nº 1.110, de 2010, com redação dada pela IN RFB Nº 1.130, de 2011). O prazo prescricional da execução do direito do crédito do contribuinte continuaria fluindo ininterruptamente até a apresentação da DECOMP e o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário começaria a fluir desde a apresentação da DCTF (ou do vencimento do tributo, o que for posterior[75], vide Pareceres PGFN/CAT Nº 1617, de 2008 e PGFN/CAT Nº 968, de 2011). Em uma segunda hipótese, caso esse procedimento não tenha sido feito pela RFB, é possível a convalidação da DCTF em DECOMP, desde que atenda a requisitos de fungibilidade, ou seja, desde que ela tenha sido tempestiva, nos termos do art. 168, do CTN e Súmula 150, do STF, e desde que contenha as informações necessárias à operacionalização da compensação.

C.4 Quarta questão do quinto conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

> *"(Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF."*
>
> " 111. Indaga a mencionada Equipe, no resumo apresentado pela PFN da 5ª Região:
> " 1.4 (Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF.
>
> Em seguida, questiona a Receita Federal qual deve ser o recurso cabível a ser apresentado pelo contribuinte nas duas hipóteses acima mencionadas, ou seja, quando informa a compensação antes do trânsito em julgado da demanda em sede de DCTF para fins de promover a suspensão de exigibilidade do crédito ou, ainda, quando, mesmo após o trânsito em julgado, informa a compensação em DCTF ao invés de em DECOMP, sem sintonia, portanto, com o previsto na Lei Nº 10.637/2002.

---

rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 6. Recurso especial desprovido." REsp 1040245 / SP. 1ª Turma. STJRelator Ministro Luiz Fux. D.J. 17/03/2009)

[75] "O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que a partir do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior), o crédito tributário já pode ser exigido, fixando, a partir daí, o termo inicial do prazo prescricional". REsp nº 1.144.621/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 24/02/2011)

Diante da existência de despacho de não-homologação da compensação, pergunta a Receita Federal se deve ser aplicada, às hipóteses, a normatização do art. 74, §§ 9º a 11, da Lei Nº 9.430, de 1996 e do Decreto Nº 70.235, de 1972 (PAF) ou se tais normas seriam inaplicáveis ante a inexistência de DECOMP.

Questiona, portanto, a Receita Federal se deve ser admitida a apresentação de manifestação de inconformidade (que, depois da superveniência da MP Nº 135/2003 possui efeito suspensivo) ou se, por se tratar nestes casos de apresentação de DCTF, e não de DECOMP, único instrumento previsto no art. 74 da Lei Nº 9.430/96, encontrar-se-ia o sujeito passivo impossibilitado de utilizar-se deste instrumento.

Entendo que, nas situações colocadas pela Equipe de Atualização do Manual para Controle do Crédito Sub Judice, deve-se sustentar a aplicabilidade da Lei Nº 9.430/96, deferindo-se ao sujeito passivo a possibilidade de apresentação de manifestação de inconformidade, a despeito da menção exclusiva, neste diploma normativo, à figura da DECOMP.

Explica-se.
Na primeira situação proposta pela Receita Federal – apresentação de DCTF para fins de suspensão de exigibilidade do crédito com fulcro em decisão judicial que autoriza a compensação antes do trânsito em julgado na vigência da LC 104/2001 – encontra-se o sujeito passivo, conforme já ventilado acima, impossibilitado, por expressa vedação legal, de vincular os débitos confessados na DCTF a créditos informados em DECOMP (art. 34, § 3º, I, "d" da IN RFB nº 900, de 30/12/2008). Com efeito, a vinculação dos débitos em DCTF à DECOMP exigiria que fosse informado, no âmbito da DCTF, o número da DECOMP previamente transmitida. A transmissão da DECOMP, no entanto, requer prévia habilitação do crédito, procedimento no âmbito do qual um dos pressupostos é exatamente o trânsito em julgado da decisão (IN/RFB nº 900, de 30/12/2008, art. 70 e 71).

Assim, de modo a utilizar-se da decisão judicial que lhe autoriza a compensar mesmo antes do trânsito em julgado não resta outra solução ao sujeito passivo que não a apresentação de DCTF no qual da qual (sic) informa o crédito que entende devido e os vincula a débitos específicos, para fins de obtenção da suspensão de sua exigibilidade.

Entender que em caso como este não pode o sujeito passivo, acaso se depare com decisão de não homologação do procedimento, apresentar manifestação de inconformidade, seria, em verdade, penalizar-lhe pela inexistência, na legislação tributária, de previsão legal que o permita veicular compensação quando diante de determinação judicial de caráter provisório.

Saliente-se que não se está diante de caso de compensação não-declarada, ou seja, de hipótese na qual o sujeito passivo, sem possuir decisão judicial que afaste a dicção do art. 170-A, se propõe a efetuar compensação através de DECOMP, situação na qual a compensação será considerada inexistente, não se reconhecendo ao sujeito passivo o direito de apresentar manifestação de inconformidade, ordinariamente reconhecido aos declarantes regulares.

Ora, aquele que informa créditos para fins de compensação em sede de DCTF ante a impossibilidade legal de utilizar-se de DECOMP deve ser considerado declarante regular – porquanto se utiliza da única via que lhe é admitida no sistema, não podendo, portanto, ser impedido de utilizar-se da via normal de questionamento da não-homologação da compensação.
Ademais, afastada a possibilidade de utilização da manifestação de inconformidade (com aplicação subsidiária do Decreto Nº 70.235/72), ter-se-ia de admitir a possibilidade de o sujeito passivo defender-se contra a não-homologação através de recurso hierárquico (art. 56, §1º, da Lei Nº 9.784/99), sob pena de violação de seu direito de defesa na esfera administrativa, o que, ao que me parece, subverte a sistemática especializada de julgamento

de defesas contra procedimentos de não-homologação no âmbito da Receita Federal, consubstanciada na utilização da manifestação de inconformidade.

Cumpre ressaltar, ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem defendido o entendimento de que, nas hipóteses de compensação informadas em DCTF, a não-homologação do procedimento deve gerar Processo Administrativo Fiscal, no âmbito do qual se permita a defesa do sujeito passivo, não se podendo sustentar que, nestas hipóteses, a simples declaração dos débitos os constitua, uma vez que os débitos encontram-se vinculados à análise a ser realizada pelo Fisco (ver Ag no Resp 892901, Rel. Ministro Humberto Martins; AgRg no AG 860959/PR, Min. José Delgado)

Também na segunda situação – utilização de DCTF após o trânsito, ao invés de DECOMP – já antes analisada, me parece ser caso de admissão da manifestação de inconformidade. Nestas hipóteses, tem-se, conforme defendido, mera irregularidade, funcionando a DCTF como se DECOMP fosse, razão pela qual deve estar submetida ao mesmo procedimento de questionamento em caso de decisão não-homologatória da compensação nela informada.

Posicionamento da Cosit

112. Questiona-se qual o recurso cabível na hipótese em que o sujeito passivo informa a compensação na DCTF:
I – antes do trânsito em julgado, porém, em razão de decisão judicial, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; e
II – após o trânsito em julgado, em vez de apresentar a DECOMP, em desacordo, portanto, com o que

113. Nas hipóteses em que o Fisco não concorda com a compensação efetuada pelo sujeito passivo, deve-lhe ser assegurado o contraditório e a ampla defesa.

114. O art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, de 1996, em seus §§ 7º a 11, prevê que em caso de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, aplica-se o rito do Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972, de forma que, na primeira situação, entende-se ser aplicável o rito desse decreto, não obstante esses dispositivo tratar da compensação sob o regime de apresentação da DECOMP. Tal conclusão decorre do fato de que nessa situação, em que a compensação se dá antes do trânsito em julgado e na vigência da LC 104, de 2001, encontra-se o sujeito passivo impossibilitado, por expressa vedação legal, de vincular os débitos confessados em DCTF a créditos informados em DECOMP (art. 34, §3º, I, d da IN RFB Nº 900, de 2008).

115. Com efeito, a vinculação dos débitos em DCTF à DECOMP exigiria que fosse informado, no âmbito da DCTF, o número da DECOMP previamente transmitida. A transmissão da DECOMP, por sua vez, requer a prévia habilitação do crédito, procedimento no âmbito do qual um dos pressupostos é exatamente o trânsito em julgado da decisão (IN RFB Nº 900, de 2008, art. 70 e 71).

116. Assim, de modo a dar cumprimento à decisão judicial que lhe autoriza a compensar, mesmo antes do trânsito em julgado, não resta outra alternativa ao sujeito passivo que não utilizar-se do único meio de compensação admitido pela RFB que é a apresentação de DCTF na qual ele informa o crédito que entende devido e os vincula a débitos específicos, para fins de obtenção da suspensão da exigibilidade. Tal procedimento não tem o condão de alterar o rito processual previsto na Lei Nº 9.430, de 1996, que é o Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972, na hipótese de manifestação de inconformidade do sujeito passivo com a não-homologação da compensação.

117. Ressalte-se que não se cogita aqui da hipótese de “compensação não declarada” prevista

na alínea d do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, eis que não se trata de um simples descumprimento do sujeito passivo da norma que veda a compensação antes do trânsito em julgado, mas de dar cumprimento a uma decisão judicial.

118. Já na segunda situação, em que o sujeito passivo, após o trânsito em julgado, informa sponte sua a compensação em DCTF, em vez de apresentar DECOMP, entende-se não ser aplicável o rito previsto no Decreto Nº 70.235, de 1972, eis que tal situação foi equiparada à "compensação não declarada", conforme o art. 39, §1º, c/c art. 66, §8º da IN RFB Nº 900, de 2008, *in verbis*:

Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.
§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.(Vide Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 2º Às hipóteses a que se refere o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 34 e nos arts. 37 e 66. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 3º A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de oficio nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)
§ 4º Nas hipóteses a que se refere o § 1º não se aplica o disposto no inciso V do § 3º do art. 34.
§ 5º Verificada a situação a que se refere o caput em relação à parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.
§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:
I - 75% (setenta e cinco por cento); ou
II - 150% (cento e cinqüenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.
§ 7º As multas a que se referem os incisos I e II do § 6º passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.
§ 8º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 6º e 7º será efetuado por AFRFB da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação.

119. A figura da "compensação não declarada" foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, e consta do § 12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996. Resumidamente, essa figura equivale a não reconhecer à DECOMP os efeitos que normalmente lhe são próprios: um deles é o de admitir o recurso próprio denominado de "manifestação de inconformidade", na hipótese de não-homologação da compensação.

120. Assim, ainda que o sujeito conteste administrativamente o ato que considere a compensação não declarada, tal reclamação genérica não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário que ele tenha pretendido compensar. Nessas situações, tendo em vista que o §13 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, veda a aplicação do rito do Decreto Nº 70.235, de 1972, e a fim de assegurar ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa no âmbito administrativo, conforme preceitua o art. 5º, inciso LV, da CF, a RFB tem adotado o rito previsto no art. 56 e seguintes da Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999,

abaixo transcritos, conforme determina seu art. 69, sem reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário utilizado na compensação:
Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.
§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.
(...)
Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.
(...)
Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.
§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.
§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.
(...)
Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.
Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso."

C.4.1 Análise da quarta questão do quinto conjunto de questionamentos da Nota Cosit Nº 18, de 2010.

237. Na última pergunta da Nota Cosit Nº 18, de 2010, a RFB indaga como fica a sistemática dos recursos administrativos em ambos os casos examinados no item anterior: a) apresentação de DCTF em lugar de DECOMP por força de decisão judicial provisória determinante de compensação imediata; b) apresentação de DCTF em lugar de DECOMP por equívoco do contribuinte.

238. No caso de apresentação de DCTF em lugar de DECOMP com fulcro em decisão judicial provisória, determinante de compensação imediata, já se disse aqui que o processamento dessa DCTF deveria ficar suspenso, limitando-se o trabalho da RFB a auditoria interna para apuração da veracidade da medida judicial informada e de sua correspondência com o teor das informações declaradas em DCTF. Já se disse, também, que a queda da liminar provocaria a cobrança do crédito tributário ali informado e que a eventual concessão de nova liminar deveria ensejar nova declaração para compensação (ou suspensão da exigibilidade) com outros créditos (porque os originais já estariam sendo cobrados), a menos que a medida judicial determinasse a compensação com os mesmo créditos originalmente constantes da RFB expressamente.

239. Portanto, no ínterim entre a apresentação da DCTF e o desfecho do processo judicial, eventual recurso administrativo do contribuinte poderia se voltar ou contra a suspensão da

exigibilidade em lugar da compensação imediata ou contra a ativação da exigibilidade, em caso de insubsistência ou inexistência da medida judicial por ele informada. O primeiro recurso, não teria tipicidade legal, e, portanto, a única via possível é mesmo a da Lei geral de processo administrativo, a Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Porém, o segundo recurso, por se voltar contra a cobrança do crédito constituído na DCTF, consubstanciaria impugnação contra cobrança de crédito tributário. A impugnação abriria processo administrativo fiscal, segundo o Decreto Nº 70.235, de 1972.

240. Depois do desfecho do processo judicial, ou seja, depois do trânsito em julgado da sentença que certificar o direito de crédito do contribuinte ou o direito de compensar, há duas possibilidades: o deferimento judicial do pedido do contribuinte ou o indeferimento do seu pleito. Em caso de deferimento do pedido do contribuinte, novamente haverá duas possibilidades em âmbito administrativo: ou a conversão da DCTF em DECOMP, no caso de a liminar ter vigorado ininterruptamente até o trânsito em julgado ou a exigência de nova declaração de compensação.

241. Considerando-se que o pedido judicial do contribuinte foi provido, na primeira hipótese, o processo se submeterá normalmente à Lei Nº 9.430, de 1996, de forma que, se ao fim houver despacho de não homologação, o contribuinte deverá interpor a manifestação de inconformidade. Por outro lado, se for exigida nova declaração, ou ele já terá impugnado, via PAF, contra a exigibilidade do crédito originalmente oferecido à compensação na DCTF ou ele terá perdido o prazo para essa impugnação, sendo que eventual recurso, nesse momento pós trânsito em julgado provavelmente será intempestivo, nos termos do Decreto Nº 70.235, de 1972. Submetendo-se o contribuinte a nova declaração, desta feita por DECOMP, o processamento dela dar-se-á também normalmente nos termos do art. 74, da Lei Nº 9430, de 1996, e, em havendo não-homologação, caberá a manifestação de inconformidade, com os efeitos ali previstos.

242. Se o pedido judicial do contribuinte foi improvido, e a DCTF ainda estava produzindo o efeito de suspender a exigibilidade do crédito, é recomendável, em primeiro lugar, que a RFB adote a providência de verificar, caso a caso, se realmente aquela liminar vigorou durante todo esse tempo e, caso a informação de suspensão ou de compensação não se confirmasse na realidade, que a prescrição, se incidente, seja reconhecida de ofício. Ultrapassada essa apuração e subsistindo exigível o crédito tributário, diante da inexistência de crédito do contribuinte reconhecida judicialmente, deve a RFB prosseguir com a exigibilidade do crédito declarado na DCTF, sendo que, novamente, eventual recurso do contribuinte se subsumirá e se resumirá à impugnação

administrativa do Decreto Nº 70.235, de 1972. Repare que, no caso de indeferimento definitivo da repetição do indébito ou da compensação pleiteadas no Judiciário, não há que se falar em despacho de não-homologação da compensação, porque não há DECOMP, nem há conversão da DCTF em DECOMP, já que não há direito à compensação declarado pelo Judiciário.

243. Perceba-se, ainda sobre a hipótese tratada no *item* anterior, que se for acatada a proposta de reforma feita *nos itens 224* e *227 "f*", de permissão de entrega de DECOMP também nos casos de medida judicial provisória, os reflexos administrativos causados pelo resultado do processo judicial podem ser tratados da mesma forma aqui exposta: em caso de provimento final, o processamento da DECOMP seria retomado normalmente; em caso de provimento final antecedido de queda da liminar, a DECOMP seria considerada *não-declarada* (porque baseada em decisão desprovida de trânsito em julgado) ao que se seguiria a cobrança regular do crédito tributário ali declarado (lembre-se de que isso depende de alteração do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, que confira às não declaradas o efeito de constituir o crédito), e o recurso cabível seria a impugnação administrativa nos termos do Decreto Nº 70.235, de 1972. Na hipótese de indeferimento da ação judicial, haveria primeiro a apuração sobre a ocorrência ou não de prescrição mediante a verificação da subsistência ou não da causa de suspensão de exigibilidade informada, ao que se seguiria o despacho de não-homologação da compensação, ensejando a manifestação de inconformidade, nos termos do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996.

244. A segunda pergunta refere-se à hipótese de DCTF oferecida em lugar de DECOMP por equívoco, após 2002 e após o trânsito em julgado da decisão judicial. Nesses casos, se houver conversão da DCTF em DECOMP, obviamente os recursos do contribuinte se subsumirão ao art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996. Se não houver conversão da DCTF em DECOMP, e se o contribuinte não substituí-la pela DECOMP, deve haver a imediata cobrança do crédito tributário declarado na DCTF, caso em que o recurso do contribuinte seguirá o rito do processo administrativo fiscal, nos termos do Decreto Nº 70.235, de 1972.

V

Consulta formulada pela Coordenação-Geral de Representação Jurídica da PGFN: Significado do termo "encontro de contas" utilizado pelo Judiciário como marco para a determinação da lei vigente para o processamento de compensações tributárias.

245. Conveniente incluir neste tratamento, por sua pertinência temática com as dúvidas oriundas da Receita Federal do Brasil, questão suscitada pela Coordenação-Geral de Representação Judicial desta PGFN (CRJ/PGFN), a respeito do significado da expressão "*encontro de contas*" e do momento em que ele ocorreria no âmbito da compensação tributária.

246. A CRJ esclarece que a expressão "*encontro de contas*" vem sendo repetidamente utilizada pelo Superior Tribunal de Justiça como marco para determinação do diploma legal apto a reger a compensação tributária decorrente de decisão judicial, porém ressente-se da inexistência de consolidação jurisprudencial, e de tese fazendária, que definam o momento do tal encontro entre débitos e créditos.

247. Colaciona vários julgados que evidenciam a prevalência de tese segundo a qual o regime jurídico da compensação tributária é ditado pela lei vigente à época do "encontro de contas", e que podem ser assim resumidos: "*A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte*" ou " *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*".

248. Quanto ao tempo do encontro entre débitos e créditos, a consulta expõe a oscilação dos julgados. Relata que, por exemplo, para o Ministro Teori Zavaski, o encontro de contas se dá no momento "*da efetiva realização da compensação tributária*". Prossegue citando que, na concepção do Ministro Castro Meira, o encontro de contas ocorre na "*data em que protocolizado o pedido de compensação de crédito*".

249. Em seguida, requer pronunciamento desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários CAT/PGFN) sobre se o "*encontro de contas*" ocorre no átimo da "*simples comunicação pelo contribuinte no campo próprio da DCTF*" ou se "*faz-se necessária a homologação pelo Fisco*" ou se "*na hipótese de pedidos administrativos e judiciais, ocorre somente com o trânsito em julgado*".

250. A consulta prossegue aduzindo a inexistência de direito adquirido à compensação tributária, tece considerações acerca dos requisitos para a compensação, entre eles, a manifestação de vontade do contribuinte, mas entende que "*a sentença proferida em ação que discute o direito à compensação tributária apenas declara um direito pré-existente (a existência ou inexistência do*

crédito, não do direito de compensar), que se torna definitivo com o trânsito em julgado da sentença (...)".

251. Encerra-se o expediente, propondo a seguinte solução:

> a) "na hipótese em que a compensação for requerida pelo contribuinte através de declaração de débitos e créditos na DCTF, o encontro de contas se dará na data em que o contribuinte apresentou a declaração informando a compensação pretendida, não havendo que se falar em aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional nessa hipótese (...)";
> b) "e nas ações em que se discute, concomitantemente, o direito ao crédito, cumulado com pedido de compensação, o encontro de contas se dará na data do ajuizamento da ação".

252. É o breve relato, passemos ao estudo proposto.

253. Conforme já visto em itens precedentes, há três espécies de compensação presentemente positivadas. Delas, apenas duas nos interessam: a) a autocompensação, permitida pelo art. 170, do CTN ; e b) a compensação decorrente de decisão judicial, constante do art. 170-A do CTN, ambas regulamentadas pelo art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996 e pela IN Nº 900, de 2008.

254. Outra premissa aqui já exposta aponta para a **natureza constitutiva da sentença que reconhece o direito de repetição de indébito**. Trocando em miúdos: embora a obrigação geral e abstrata do Estado em devolver indébitos preexista à sentença, somente existirá direito de crédito, concreto e individual, para o contribuinte, com o trânsito em julgado da sentença que reconhecê-lo (ou com decisão administrativa que o valha).

255. Conseguintemente, o "*encontro de contas*" apenas se realizará no momento da apresentação da DECOMP o PER/DECOMP. Bem entendido, nos casos de opção pela repetição do indébito na via judicial, o direito ao crédito somente se constitui pela produção de norma individual e concreta que reconheça este indébito. Apesar de relativa ao passado, a relação de indébito não prescinde de constituição estatal.

256. Assentadas essas bases, se o Judiciário afirma o "*encontro de contas*" como marco para detecção do regime jurídico apto a reger a compensação, é possível concluir que a lei que rege a compensação é a que estiver a viger no momento da *apresentação da DECOMP*, porque, somente nesse caso podemos considerar haver **encontro** entre o crédito constituído pela sentença e o débito declarado, confessado e, pois, constituído pelo contribuinte.

257. A homologação da compensação não deve servir como parâmetro porque, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, o "encontro de contas" a precede, haja vista a extinção do crédito no momento da declaração. A condição que lhe acresce é resolutória, e não suspensiva.

258. Nesses termos, o que se tenta esclarecer é que somente haveria encontro de contas por ocasião do ajuizamento da ação, se essa ação tivesse por objeto a compensação propriamente dita, e **se, por lei, a mera propositura da ação funcionasse como hipótese de constituição e extinção do débito**, condição sem a qual não se efetiva o "encontro" entre créditos e débitos.

259. A propósito da hipótese anterior, sobre não haver lei a estipular que a propositura de pedido de compensação perfaz, a exemplo da PER/DECOMP, um encontro entre créditos e débitos, com a extinção recíproca dessas obrigações mútuas, há verdadeira objeção a que um ato normativo assim dispusesse, por força mesmo da letra do art. 170-A, do CTN, que exige o trânsito em julgado da sentença como condição para a efetivação da compensação.

260. Vale repetir: o reconhecimento estatal do crédito do contribuinte/débito do Fisco é constitutivo do seu crédito. Por isso que, antes dele, não se pode cogitar de encontro entre crédito e débito. Nos casos de busca do indébito pela via judicial, não haverá débito do Fisco antes do trânsito em julgado, e o encontro entre crédito tributário e débito do Fisco só se faz com a apresentação da primeira DECOMP válida perante a RFB. Da mesma forma, se a compensação for direta e alheia a determinação judicial, somente se pode considerar ocorrido encontro entre crédito e débito no momento do envio eletrônico da primeira DECOMP válida ou o preenchimento e apresentação de formulário equivalente.

261. Aludimos a DECOMP válida, porque, conforme já explicitado nos itens anteriores, a apresentação de DECOMP antes do trânsito em julgado da sentença ou enquadrada em qualquer uma das hipóteses de compensação *não declarada* não realiza encontro de contas, sendo inválida para determinação do marco legal incidente sobre a compensação.

262. Do mesmo modo, no caso de apresentação excepcional de DCTF como substitutiva da DECOMP por impossibilidade jurídica de apresentação da mesma, como hoje acontece nos casos de medida judicial provisória autorizativa de compensação imediata em contrariedade ao art. 170-A do CTN, o encontro de contas somente ocorrerá no momento do trânsito em julgado, com a

apresentação de nova DECOMP, a menos que a sentença disponha em contrário ou, a menos que os efeitos da liminar tenham perdurado durante todo o desenvolvimento do processo judicial e tenham sido ratificados com trânsito em julgado da sentença, circunstâncias essas que, conforme já nos posicionamos, permitiriam a conversão da DCTF em DECOMP, tanto nos efeitos prospectivos quanto retroativamente. Nesse caso específico a DCTF se converte em DECOMP desde o início, de modo que o encontro de contas se considera realizado no momento de apresentação da primeira.

263. Enfim, é possível concluir que:

a) na hipótese em que a compensação for requerida pelo contribuinte diretamente através de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP, o **encontro de contas** se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira **DECOMP** válida informando a compensação pretendida, ainda que no decorrer dos cinco anos contados desta data sobrevenha modificação legal;

b) na hipótese em que a compensação for requerida pelo contribuinte através de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP posteriormente a reconhecimento judicial de indébito, o **encontro de contas** se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira **DECOMP** válida informando a compensação pretendida, ainda que no decorrer dos cinco anos contados desta data sobrevenha modificação legal;

c) nas ações judiciais em que houver pedido de compensação, mas nos quais a sentença se limite a reconhecer o indébito ou a fazê-lo em conjunto com delegação da compensação à esfera administrativa, ensejando a apresentação de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP, o **encontro de contas** se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira **DECOMP** válida informando a compensação pretendida, ainda que no ínterim entre a sentença e a DECOMP sobrevenha modificação legislativa e ainda que no decorrer dos cinco anos contados da apresentação da DECOMP sobrevenha modificação legal;

d) apenas na remota hipótese de **o Judiciário, além de reconhecer o direito, executar a compensação, não deixando opção ao contribuinte para que a execute**, e ficando consignado que isto somente se dará **se o Judiciário determinar à Administração a extinção do crédito tributário individualizado e correspondente**, dado o reconhecimento do crédito do contribuinte/débito do Fisco de forma líquida e certa, e se, nessa mesma hipótese, a Fazenda Nacional não lograr

êxito em desfazer essa "execução judicial" para que se promova a satisfação pelas vias normais (leia-se, execução judicial ou compensação administrativa), apenas nesse caso é possível vislumbrar **exceção a deslocar o encontro de contas para o momento de prolação dessa sentença de primeiro grau de jurisdição**, ainda que lhe sobrevenha modificação legislativa até o seu trânsito em julgado;

e) DECOMP válida é aquela apresentada após o trânsito em julgado da sentença judicial, bem como todas que estejam fora das excludentes do § 12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, sendo certo que, caso subsumida a uma dessas hipóteses, a DECOMP somente será válida diante de decisão judicial expressa nesse sentido - que é o caso das DCTF's (ou futuramente, talvez, das DECOMP's) apresentadas antes do trânsito em julgado com base em decisão judicial provisória expressa em afastar o art. 170-A do CTN ou expressa em determinar a compensação imediata - e desde que essas liminares se mantenham hígidas durante o curso do processo e sejam confirmadas pelo trânsito em julgado do provimento da ação.

VI

Consulta da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da Terceira Região: prazo prescricional para cobrança dos créditos constituídos mediante entrega de declaração de compensação e prazo para homologação da compensação.

264. A PRFN3, por provocação da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto, indaga-nos acerca do *termo a quo* e do *termo ad quem* do prazo prescricional para a exigência de crédito tributário declarado em DECOMP a partir do ano de 2004.

265. Conforme já mencionado alhures, em 2004 a DECOMP já tinha o poder de extinguir automaticamente os débitos do Fisco e os créditos tributários, sob condição resolutória de ulterior homologação em cinco anos, como também a DECOMP já consistia em confissão de dívida e constituição do crédito tributário, nos temos do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, após as modificações por que engendradas pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 11.051, de 2004. Daí porque, nessa estrutura, a apresentação da DECOMP importa não apenas para a relação de débito do Fisco, porque constitui termo inicial do prazo para homologação da extinção desse débito, como também é marco para a contagem do prazo prescricional do crédito tributário, constituído que é por esta mesma declaração. (Art. 150, § 4º, do CTN).

266. Portanto, regra geral, realmente a DECOMP funciona como termo inicial do prazo prescricional para cobrança dos créditos tributários ali declarados (§ 5º do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996), que decorreria ininterruptamente por cinco anos. Mas há exceções a essa regra.

267. A primeira exceção a essa sistemática é a superveniência de ato administrativo a considerar que a compensação se enquadra nas hipóteses de compensação *não-declarada*. Nesses casos, a DECOMP não constitui o crédito tributário, cujo advento permanece carente de lançamento. E se ainda não há exigibilidade do crédito, não há que se falar em prazo prescricional. Logo, o decurso do tempo para o processamento de DECOMP's com *compensações não-declaradas* importa decurso do prazo decadencial, nos termos dos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996.

268. A segunda exceção é a possibilidade de suspensão ou interrupção do prazo referido no § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, quando ele estiver servindo como prescrição. Sendo prescricional tributário, esse prazo é o mesmo tratado nos artigos 151 e 174 do CTN, podendo ser suspendido em qualquer daquelas hipóteses, sendo mais comuns a decretação de medida judicial provisória e a interposição de recursos administrativos, que na verdade são impugnações ao crédito tributário, nos termos do Decreto Nº 70.235, de 1972, conforme expressamente previsto nos §§§ 9º, 10 e 11 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996.

269. A última exceção àquela regra geral construída no *item 266* acontece quando o crédito tributário tiver sido declarado em DCTF antes do oferecimento da DECOMP. Nesses casos, que também já foram vistos, o prazo prescricional se inicia já com a DCTF ou no dia seguinte ao vencimento do crédito tributário nela declarado, o que for posterior, sendo posteriormente interrompido, nos termos do art. 174, IV, do CTN, pela confissão de dívida perfeita com a entrega da DECOMP. Essa interrupção não se deve considerar feita na eventualidade de a DECOMP vir a ser considerada *não-declarada*, fato que, pela redação atual do art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996, retira da DECOMP o poder de constituir confissão de dívida e constituição do crédito, excluindo-a como causa de interrupção da prescrição, segundo o art. 174, IV, do CTN. A questão, que já tinha sido lançada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1455, de 2005, foi reforçada e desenvolvida pelo Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, cujas conclusões nesse tema seguem reproduzidas:

> Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011.
> "(...)
> q) no tema, é relevante e peculiar a declaração de *compensação*, que, inclusive, é formalizada por documento específico (atualmente a DCOMP), que passou a implicar *confissão de dívida* a partir da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (e Medida

> Provisória originária nº 135, de 30.10.2003), o que não vigora, porém, para as hipóteses de *compensação* tida como *não declarada*;
>
> r) isto significa que, não sendo homologada a *compensação*, o *crédito tributário* está íntegro para imediata *cobrança*, ou com base na DCOMP ou com fundamento na DCTF, sendo que, em qualquer caso, a declaração de *compensação* impede o curso do *prazo prescricional*, adiando o seu início ou interrompendo-o;
>
> s) porém, no tocante às *compensações consideradas não declaradas* – introduzidas pela Medida Provisória nº 219, de 2004, convertida na Lei nº 11.051, de 2004 -, impõe considerar que elas não extinguem o *crédito tributário* e não o constituem, a teor do art. 74, §§ 12 e 13, da Lei nº 9.430, de 1996, pairando, ademais, séria dúvida sobre o seu poder de interromper o eventual *prazo prescricional* para sua *cobrança* (o que teria por fundamento o art. art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN), pelo que é previsível que, no momento da *cobrança* ou mesmo do *lançamento*, já tenha decorrido o *prazo prescricional ou decadencial*, respectivamente; (...)"

270. Portanto, quando o prazo do §5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996 funcionar como prescrição (lembre-se que na compensação não declarada, ele será de decadência, nos termos dos §§ 12 e 13 do art. 74, da Lei Nº 9.430), o termo inicial desse prazo será a entrega de DECOMP ou a entrega prévia de DCTF (ou o vencimento do crédito nela contido), estando esse prazo sujeito às suspensões e interrupções regularmente cabíveis nos termos dos artigos 151 e 174, do CTN.

272. Abram-se parênteses para firmar que, no caso de apresentação exclusiva de DECOMP, o termo inicial da prescrição será a data de apresentação da DECOMP, não sendo aplicável aqui a regra cabível para as demais declarações, exposta no Parecer PGFN/CAT Nº 1617, de 2008, segundo o qual:

> "49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida *somente* de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:
> *(...)*
> b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo Fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
> (...)
> g) para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração; (...)".

273. Com efeito, o vencimento do crédito tributário informado na DECOMP não pode interferir na marcação do prazo prescricional, porquanto a DECOMP válida, excluída do § 12 do art. 74 da lei Nº 9.430, de 1996 (*declarada ou homologável*) perfaz o encontro de contas, deflagrando o início de dois prazos que, em virtude desse acertamento, devem correr simultaneamente: o prazo para a

homologação da compensação (ou prazo para homologação do direito de crédito do contribuinte/apuração de débito do Fisco) e prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário. Impossível dissociá-los. Também não há fundamento para postergar o início de ambos os prazos para o vencimento do crédito tributário, se posterior à entrega da DECOMP, porque tal implicaria descumprimento do § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, que coloca a data da entrega da declaração como termo inicial do prazo para homologação da DECOMP.

274. Fixado o termo inicial, para que não haja homologação tácita da compensação, e, portanto, o risco de prejuízo para o Estado, a Administração deve apreciar a compensação e alcançar um dos seguintes resultados dentro desses cinco anos, abstraídas ou descontadas ocorrências de suspensão ou interrupção de prazo prescricional neste intervalo: a) homologação expressa da extinção de créditos e débitos; b) não-homologação da compensação, seguida da notificação da cobrança do crédito tributário excedente, observada a suspensão da exigibilidade provocada por eventual recurso à não-homologação (§§ 9º, 10 e 11 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996); c) lançamento do crédito declarado, cuja compensação tenha sido considerada *não declarada*, dentro do prazo de cinco anos, que agora terá natureza de decadência; d) homologação da compensação, em concomitância com lançamento suplementar de eventual crédito tributário excedente não informado na DECOMP no prazo de decadência ali concorrentemente em curso.

275. Portanto, reputamos correta a solução dada pela consulta elaborada pela PRFN3, quando aduziu que a consequência do descumprimento do prazo quinquenal previsto no § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, é a homologação tácita da compensação declarada na DECOMP, com extinção do crédito tributário.

276. Obtempere-se, entretanto, que, ao contrário do que fundamentado na consulta, é de se firmar a natureza prescricional tributária (e, excepcionalmente, decadencial tributária) do prazo previsto neste § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996. Então, a extinção do crédito tributário em virtude do decurso em branco do prazo § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, é consequência expressamente prevista no art. 156, V, do CTN, que coloca a prescrição e a decadência tributárias como causas de extinção do crédito tributário. Ainda parece indispensável registrar que, no caso de o prazo ser prescricional, ele não correrá necessariamente de modo ininterrupto, eis que sujeito a suspensão e a interrupção, nos termos do art. 151 e 174 do CTN, pelo que a verificação desses lapsos deve ser feita como condição para eventual cancelamento de inscrição em Dívida Ativa por prescrição.

VII
Conclusões

278. Em conclusão, é possível resumir:

a) A relação jurídica de indébito tributário tem natureza jurídica de direito tributário, motivo pelo qual está sujeita às normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, III, da CF.

b) Sendo a ação de repetição de indébito um tipo especial do gênero ação, não existe direito constitucional ou direito incondicionado ou direito subjetivo à repetição de indébito ou à compensação (prestação estatal positiva de devolução), antes da certificação da relação jurídica de indébito por norma individual e concreta produzida pelo Estado (ou produzida pelo contribuinte de acordo com normas positivadas pelo Estado na sua função legislativa ou no exercício de seu poder regulamentar, desde que sob condição de ulterior homologação dessa norma assim produzida pelo próprio Estado).

c) A busca pelo reconhecimento da relação jurídica de indébito pode ser realizada indistintamente pelo contribuinte na esfera administrativa ou na esfera judicial, nos termos do art. 168, do CTN e art. 5º, XXXV, da CF.

d) Em qualquer das vias, o termo inicial do prazo prescricional que corre contra o contribuinte para a busca do ato estatal de reconhecimento da relação jurídica de indébito (ou da constituição de débito do Fisco/crédito do contribuinte) é a data do pagamento do tributo cuja devolução se pleiteia, nos termos dos artigos 165 e 168, do CTN, combinado com os artigos 3º e 4º da LC Nº 118, de 2005, e RESP 1.002.932/SP, de 29.11.09 e RE 566.621/RS.

e) Quando o contribuinte opta pela busca perante o Judiciário, a norma individual e concreta que certifica a relação jurídica de indébito é introduzida no mundo jurídico no momento do trânsito em julgado da sentença.

f) Uma vez produzida a norma individual e concreta pelo Estado-juiz, certificando a existência da relação jurídica de indébito, compete ao titular do direito de crédito, o contribuinte, buscar a satisfação do direito ali reconhecido, mediante precatório ou compensação, nos termos da Súmula Nº 461, do STJ, resultando claro que a compensação é uma forma de execução da repetição de indébito tributário.

g) O direito à execução e o direito à compensação de crédito tributário reconhecido pelo Judiciário (ou cuja relação jurídica de indébito tenha sido declarada ou certificada pelo Judiciário) deve ser buscada pelo contribuinte dentro de prazo certo, porque o sistema

jurídico não se conforma com direitos imprescritíveis.

h) A prescrição do direito à execução do indébito tributário tem natureza de direito tributário, porque consiste em uma das fases da relação jurídica de indébito tributário, a qual, por ser o inverso da relação jurídica tributária principal, recebe a garantia do art. 146, III, da CF.

i) O Decreto Nº 20.910, de 1932 não foi criado como norma geral de direito tributário e não foi recebido pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar, não sendo ato normativo apropriado para veicular prescrição tributária.

j) O prazo prescricional previsto no art. 168, do CTN, refere-se ao prazo para a ação de conhecimento do indébito (e também do pedido administrativo) ficando consumado pela sua realização.

k) Por aplicação analógica do art. 168, do CTN, prevista no art. 108, do CTN, e de acordo com a Súmula 150 do STF, o prazo prescricional para execução da sentença é o mesmo prazo de cinco anos previsto no art. 168, do CTN, que começa a correr com o trânsito em julgado da sentença.

l) Tendo em vista que as hipóteses de suspensão e interrupção desse prazo também deveriam estar previstas em lei complementar, o procedimento de habilitação do crédito reconhecido em sentença judicial não pode constar como condição prévia à apresentação da DECOMP, porque ato infralegal não pode criar hipótese de suspensão da prescrição. No entanto, não há óbice a que o processo de habilitação seja exigido em concomitância com a apresentação da DECOMP. Por isso, sugerem-se alterações normativas *no item 120*.

m) Quanto ao pagamento administrativo certificado em decisão judicial, sugerimos a reformulação do art. 70 da IN Nº 900, de 2008, e dispositivos correlatos, de forma que a restituição administrativa, quando decorrente de decisão judicial, seja extirpada como possibilidade jurídica de execução do débito do Fisco. Pela mesma razão, sugere-se reforma ao art. 35 da IN RFB Nº 900, de 2008, dada a impossibilidade de devolução administrativa do excedente, se o crédito do contribuinte foi originalmente certificado por sentença judicial. Não obstante essas sugestões, tendo vista que a matéria envolve conhecimento de direito financeiro e de contabilidade pública, entendemos necessário **seja ouvida a Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF/PGFN)**, quanto ao raciocínio desenvolvido nos itens 129 a 159, naquilo que seja de sua competência.

n) No que concerne à valoração do crédito para cotejo dos débitos e créditos nas

compensações efetuadas somente em DCTF, a data deve ser a data de entrega da própria DCTF, nos casos em tenha havido decisão liminar e que esta tenha se mantido durante o curso do processo judicial até ser ratificada por sentença transitada em julgado. Se a liminar cair em algum momento, ou mesmo se a sentença judicial favorável for sustada por recurso com efeito suspensivo, a exigibilidade dos créditos tributários deveria ser novamente reativada, forçando o contribuinte, com trânsito em julgado favorável, à interposição de nova compensação ou de sua sujeição aos precatórios, momento no qual caberia nova valoração.

o) Quanto à extensão que deva ser dada à expressão "crédito", para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de decisão judicial não transitada em julgado que autoriza a compensação", é possível resumir que:

1) medida judicial provisória que determine compensação imediata do débito do Fisco (crédito do contribuinte), não obstante o art. 170-A, do CTN, deve ser cumprida como se determinante de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, III, do CTN, de acordo com interpretação já firmada pelo Precer PGFN/CAT/CDA Nº 1499, de 2005, com base na leitura conjunta dos art. 151 e 170-A do CTN e art. 74, da Lei Nº 9.430, de 1996;

2) esse tipo de decisão judicial, determinante de compensação imediata e provisória, somente pode ser cumprida quando determine o valor de débito do Fisco a ser compensado, tendo em vista que, nessa fase, a liquidação do débito do Fisco pelo próprio Fisco resultaria em concomitância de discussão sobre a repetição de indébito na via judicial e na administrativa, por outro lado, a liquidação do débito do Fisco pelo próprio contribuinte, de acordo com informações aleatoriamente inseridas na DCTF ou na DECOMP poderia provocar a prescrição do crédito tributário correspondente ao débito ali informado, caso seus valores se revelassem posteriormente inexistentes ou insuficientes à quitação do correspondente crédito tributário;

3) daí porque a extensão do "Crédito" (ou débito do Fisco) para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de decisão judicial não transitada em julgado que autoriza a compensação imediata deve constar da própria decisão judicial, ainda que se limite a dizer que determina a compensação de tudo o quanto o sujeito passivo vier a informar na declaração de compensação, do contrário, essa decisão liminar ser inexeqüível;

4) quanto à possibilidade de conversão de DCTF em DECOMP ou de convalidação de DECOMP irregular, em virtude da superveniência do trânsito em julgado da decisão judicial antes da resposta do Fisco quanto à homologação da compensação prematuramente informada, somente se pode consentir que elas sejam convertidas ou convalidadas quando tiver havido vigência ininterrupta de decisão judicial precária até a ratificação por sentença transitada em julgado e que tivesse determinado expressamente a compensação ou a suspensão de exigibilidade imediata, sob pena de se convalidar ou converter créditos e débitos prescritos;

5) para tornar exequível essa sistemática, com o objetivo de evitar burocratização, e também para evitar que o contribuinte se beneficie da suspensão da exigibilidade do crédito tributário inexistente, é recomendável se pensar uma dinâmica entre PGFN e RFB, além de auditoria interna contínua por parte da RFB, para acompanhamento das DCTF's com informação de suspensão de exigibilidade e de compensação em cotejo com os processos judiciais, até o trânsito em julgado, momento a partir do qual poderiam ser deflagrados os efeitos devidos pela DECOMP. Sobre o ato conjunto aventado, **sugere-se o encaminhamento deste ponto à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ)**;

6) independentemente da feitura ou não do ato conjunto referido na alínea anterior deste mesmo item, mas, de preferência, conjuntamente com ele, sugere-se que a RFB passe a exigir a oferta de DECOMP também nos casos de medida judicial provisória, desde que acate a reforma do processo de habilitação no art. 70 e 71 da IN RFB Nº 900, de 2008, de modo a que o processo de habilitação se torne concomitante e não prévio à DECOMP, e que altere o art. 34 da mesma IN RFB Nº 900, de 2008, derrubando a proibição de uso de DECOMP nesses casos e desde que, ao mesmo tempo, proponha alteração no art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, de modo a que as compensações futuramente confirmadas como não declaradas passem a ter o efeito de constituir o crédito tributário.

p) Quanto à Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados em DCTF, tendo em vista que a consulta se atém ao crédito tributário vencido e posteriormente constituído pela DCTF, DCTF esta que contém informação de suspensão de exigibilidade ou de compensação "provisória" por decisão judicial, essa suspensão do crédito vigorará enquanto a decisão judicial subsistir. É o que já vinha posto no Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1499, de 2005 e é o que decorre da

interpretação sistemática do art. 151, IV e V, e art. 170-A, ambos do CTN. Atente-se, contudo, para as advertências do Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, que demonstram a mudança dessa regra de acordo com a data em que a apresentação da DCTF se situar em relação ao vencimento da obrigação e à suspensão de exigibilidade.

q) Quanto à utilização indevida de DCTF em detrimento de DECOMP após o trânsito em julgado da demanda, depois de 2002, recomenda-se que a RFB notifique o contribuinte a substituir a DCTF por DECOMP, sob pena de cobrança do crédito tributário correspondente, por ausência de veracidade da DCTF, já que a compensação informada na DCTF não foi previamente realizada por meio da DECOMP apropriada (art. 8º, §2º, IN RFB nº 1.110, de 2010, com redação dada pela IN RFB Nº 1.130, de 2011). O prazo prescricional da execução do direito do crédito do contribuinte continuaria fluindo ininterruptamente até a apresentação da DECOMP e o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário começaria a fluir desde a apresentação da DCTF (ou do vencimento do tributo, o que for posterior[76], vide Pareceres PGFN/CAT Nº 1617, de 2008 e PGFN/CAT Nº 968, de 2011). Em uma segunda hipótese, caso esse procedimento não tenha sido feito pela RFB, é possível a convalidação da DCTF em DECOMP, desde que atenda a requisitos de fungibilidade, ou seja, desde que ela tenha sido tempestiva e contenha as informações necessárias à operacionalização da compensação.

r) Quanto à (im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF, apenas no caso eventual recurso administrativo, no curso do processamento da DCTF, que se volte contra a suspensão da exigibilidade em lugar da compensação imediata, é possível afirmar que a única via possível é mesmo a da Lei geral de processo administrativo, a Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Os demais recursos contra a não-homologação de DCTF, por gerarem a exigibilidade imediata do crédito tributário se submeterão ao Decreto Nº 70.235, de 1972, por se enquadrarem como impugnação administrativa, ou se submeterão ao art. 74, a Lei Nº 9.430, de 1996, se a DCTF for convertida em DECOMP.

s) Quanto à consulta da Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), acerca do momento do encontro de contas em compensação tributária, é possível concluir que:

[76] "O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que a partir do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior), o crédito tributário já pode ser exigido, fixando, a partir daí, o termo inicial do prazo prescricional". REsp nº 1.144.621/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 24/02/2011)

1) na hipótese em que a compensação for requerida pelo contribuinte diretamente através de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP, o encontro de contas se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira DECOMP válida informando a compensação pretendida, ainda que no decorrer dos cinco anos contados desta data sobrevenha modificação legal;

2) na hipótese em que a compensação for requerida pelo contribuinte através de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP posteriormente a reconhecimento judicial de indébito, o encontro de contas se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira DECOMP válida informando a compensação pretendida, ainda que no decorrer dos cinco anos contados desta data sobrevenha modificação legal;

3) nas ações judiciais em que houver pedido de compensação, mas nos quais a sentença se limite a reconhecer o indébito ou a fazê-lo em conjunto com delegação da compensação à esfera administrativa, ensejando a apresentação de declaração de débitos e créditos em PER/DECOMP, o encontro de contas se dará na data em que o contribuinte apresentar a primeira DECOMP válida informando a compensação pretendida, ainda que no ínterim entre a sentença e a DECOMP sobrevenha modificação legislativa e ainda que no decorrer dos cinco anos contados da apresentação da DECOMP sobrevenha modificação legal;

4) apenas na remota hipótese de o Judiciário, além de reconhecer o direito, executar a compensação, (ficando consignado que execução da compensação pelo Judiciário consiste em determinação judicial à Administração para que extinga o crédito tributário individualizado, em razão do reconhecimento judicial do crédito do contribuinte/débito do Fisco de forma líquida e certa), de forma a impedir opção ao contribuinte para que realize a compensação administrativa, e desde que, nessa mesma hipótese, a Fazenda Nacional não logre êxito em desfazer essa "compensação judicial" a fim de viabilizar a satisfação pelas vias normais (leia-se, execução judicial ou compensação administrativa), apenas nesse caso é possível vislumbrar exceção a deslocar o encontro de contas para o momento de prolação dessa sentença de primeiro grau de jurisdição, ainda que lhe sobrevenha modificação legislativa até o seu trânsito em julgado;

5) DECOMP válida é aquela apresentada após o trânsito em julgado da sentença judicial, bem como todas aquelas que estejam fora das excludentes do § 12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, sendo certo que, caso subsumida a uma dessas hipóteses, a

DECOMP somente será válida diante de decisão judicial expressa nesse sentido - que é o caso das DCTF's (ou futuramente, talvez, das DECOMP's) apresentadas antes do trânsito em julgado com base em decisão judicial provisória expressa em afastar o art. 170-A do CTN ou expressa em determinar a compensação imediata - e desde que essas liminares se mantenham hígidas durante o curso do processo e sejam confirmadas pelo trânsito em julgado do provimento da ação.

t) Quanto à consulta da PRFN3, acerca do *termo a quo* e do *termo ad quem* do prazo prescricional para a exigência de crédito tributário declarado em DECOMP a partir do ano de 2004 reputamos correta a solução dada pela consulta, quando aduziu que a consequência do descumprimento do prazo quinquenal previsto no § 5º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, é a homologação tácita da compensação declarada na DECOMP, com extinção do crédito tributário. Porém, parece indispensável registrar que, no caso de o prazo ser prescricional, ele não correrá necessariamente de modo ininterrupto, eis que sujeito a suspensão e a interrupção, nos termos do art. 151 e 174 do CTN, pelo que a verificação desses lapsos deve ser feita como condição para eventual cancelamento de inscrição em Dívida Ativa por prescrição.

u) Por fim, sugere-se a revogação dos itens 14 e 15 do Parecer PGFN/CAT Nº 1555, de 2009.

279. Dada a complexidade e extensão das dúvidas deduzidas, e a substância de seus fundamentos, são essas as considerações possíveis. Os muitos outros pontos aqui não alcançados ou previstos, como também os efeitos negativos de várias das propostas aqui anunciadas serão enfrentados em novos pareceres ou notas, à medida que dúvidas e questionamentos venham a ser renovados.

280. É o parecer que submetemos à apreciação superior, com proposta de encaminhamento à Secretaria da Receita Federal do Brasil, à Coordenação-Geral de Representação Judicial e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na Terceira Região, em resposta às consultas formuladas, seguido de remessa de cópias à Coordenação-Geral de Representação Judicial e à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros para as providências que reputarem cabíveis nos termos, respectivamente, das alíneas *o* e *m* do item 278 deste opinativo.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 14 de outubro de 2011.

ARIELLA FERREIRA DA MOTA
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 14 de outubro de 2011.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se à RFB/MF, à CRJ/PGFN e à PRFN3, para conhecimento. Remetam-se cópias para a CDA/PGFN e à CAF/PGFN, por intermédio, respectivamente, do Diretor de Departamento e da Procuradora-Geral Adjunta.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 8 de novembro de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário