MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

P A R E C E R/ PGFN/ CAT/ Nº 2370 /2012

Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da LAI, c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012 – a divulgação somente deve ocorrer após a publicação do ato normativo. Consulta COSIT/RFB. Nota Técnica Nº01, DISIT da 1ª Região Fiscal. Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2001. Análise Jurídica.

I

Em desdobramento ao quanto concluído pelo Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COSIT/RFB) submete à apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a Nota Técnica DISIT/1ª Região Nº 01, de 25 de janeiro de 2012, com objetivo de solucionar dúvidas, solicitar complementação e propor a revisão de algumas das conclusões alcançadas no referido opinativo.

2. Em breve contextualização, vale a pena registrar que o Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, tentou responder consulta da COSIT/RFB, fruto de grupo de trabalho formado naquele órgão, cujas conclusões poderão resultar na reforma da Instrução Normativa RFB Nº 900, de 2008, ato infralegal que regulamenta compensação, ressarcimento, restituição, repetição de indébito tributário.

3. As dúvidas trazidas pela primeira consulta da RFB foram principalmente sobre o processamento da execução (compensação e ou restituição) de sentenças judiciais contendo reconhecimento do direito a repetição de indébito tributário federal ao contribuinte. O Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, buscou se ater aos limites da consulta, embora alguns fundamentos por ele utilizados transcendam às conclusões ali alcançadas.

4. Agora, a nova consulta da RFB é feita em retorno ao conhecimento desse opinativo e apresenta os seguintes questionamentos:

Ronaldo Baptista
PGFN/CAT

"I – Prazo extintivo do direito ao ressarcimento ou compensação de créditos escriturais de IPI, PIS/Pasep e Cofins;
II – Pedido de habilitação como hipótese de suspensão do prazo extintivo do direito à compensação de crédito decorrente de sentença judicial;
III – Reinício do prazo extintivo do direito à compensação de crédito decorrente de sentença judicial na hipótese de interrupção pela citação em execução fiscal;e
IV – Impossibilidade de restituição administrativa de crédito decorrente de ação judicial e possibilidade de desistência parcial da execução".

5. Analisemos as questões, na ordem em que apresentadas.

II

Prazo extintivo do direito ao ressarcimento ou compensação de créditos escriturais de IPI, PIS/Pasep e Cofins.

6. O primeiro questionamento da RFB é sobre o **prazo extintivo do direito ao ressarcimento ou compensação de créditos escriturais de IPI, PIS/Pasep e Cofins.** A RFB questiona se a sistemática de fluência do prazo prescricional para a obtenção do reconhecimento do indébito tributário e para a satisfação desse indébito, constante do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, 2011, é ou não é aplicável para regular o prazo para a obtenção e utilização dos créditos decorrentes da não-cumulatividade do IPI, PIS/Pasep e da Cofins, bem como de créditos presumidos atribuídos a esses tributos e ainda aos reembolsos pagos em contrapartida à antecipação do salário-família e salário-maternidade.

7. A conclusão da RFB é que a sistemática de fluência dos prazos prescricionais disposta no Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, não se aplica à compensação de créditos escriturais e reembolsos, conforme segue abaixo reproduzido:

> "A prescrição do direito do contribuinte ao ressarcimento de créditos escriturais encontra-se disciplinada pelo Decreto nº 20.910, de 1932, por não se tratar de repetição de indébito tributário; por conseguinte, o direito de compensar créditos escriturais decorrentes de ação judicial também se submete ao prazo e às causas interruptivas e suspensivas previstas por aquele diploma".

8. O fundamento para alcançar tal conclusão é que estes créditos não possuiriam natureza tributária, e, por isso, não poderiam ser disciplinados pelo CTN. Vale a pena transcrever as principais passagens da fundamentação que levou a RFB a esse entendimento:

"4. A sistemática de não cumulatividade estabelece a possibilidade de aproveitamento de créditos escriturais de IPI, PIS/Pasep e Cofins (relação jurídica de direito creditório do contribuinte de natureza não-tributária[1]), na dedução de débitos dos respectivos tributos (relação jurídica de direito creditório da Fazenda de natureza tributária). **O saldo remanescente dessa dedução, assim como o crédito que lhe dá origem, possui natureza atípica, pois, embora guarde relação com o tributo apurado na forma da legislação, não representa o inverso da relação jurídica obrigacional de pagar tributo, que somente se verifica nas hipóteses de pagamento indevido – daí a preponderância do seu traço não tributário.**

5. **Por conseguinte, os créditos escriturais não se submetem ao regime jurídico de repetição de indébito, sendo-lhes inaplicáveis** a correção monetária prevista para a restituição de créditos tributários (excepcionalmente admitida[2]) e **o prazo para a repetição de indébito estabelecido pelo Código Tributário Nacional (CTN).** Essa é a orientação uniformizada no Superior Tribunal de Justiça (STJ)[3]:

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPI. CRÉDITO ESCRITURAL. PRESCRIÇÃO QUIQUENAL. AGRAVO NÃO PROVIDO.
> 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a prescrição, nas ações que visam ao recebimento de crédito-prêmio do IPI, é quiquenal, na medida em que não se trata de restituição de pagamento indevido ou a maior, mas de reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da regra da não cumulatividade.
> 2. Agravo regimental não provido."
>
> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO ESCRITURAL.CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE. DEMORA DO FISCO. ACÓRDÃO RECORRIDO DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.
> 1. Hipótese em que a agravante aduz não ser aplicável a correção monetária dos créditos escriturais de IPI por falta de previsão legal ou, subsidiariamente, porque o Supremo Tribunal Federal já fixou sua jurisprudência em sentido contrário.
> 2. A jurisprudência do STJ é no sentido de que, em se tratando de créditos escriturais de IPI, há autorização para atualização monetária de seus valores

---

[1] A pessoa jurídica que apura o crédito apenas suporta o ônus financeiro do tributo, não fazendo parte da relação jurídica primeira, da qual os sujeitos são o contribuinte de direito e a Fazenda Pública.

[2] Superior tribunal de Justiça. Súmula nº 411: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do FISCO".

[3] Precedentes transcritos: Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. AgRg nos EDcl no Ag1.385.962, Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, 25 de outubro de 2011. DJE. 28/03/2011. STJ. 1ª T. AgRg no Resp1.257.217/SC. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJE 22/11/2011.
Demais precedents pesquisados: STJ 1ª T. AgRg no Ag 1.256.177/MG. Rel.Min. Benedito Gonçalves DJE 26.08.2010; STJ 1ª T. Resp 904.082/SC. Rel. Min. Luiz Fux. DJE. 25/03/2009; STJ 1ª Sessão EDcl no Resp 993.164/MG. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJE 16/11/2011; STJ 2ª T. agRg no Resp 1.265.457/RS. Rel. Min. Humberto Martins. DJE 14/10/2011.

quando há demora injustificada do FISCO para liberar o pedido de ressarcimento. Tema que já foi julgado pelo regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, no Resp. Nº 1.035.847- Rs, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009.
3. agravo regimental não provido."

6. **A interpretação dada pela RFB vai ao encontro da orientação jurisprudencial, conforme se verifica na ementa da Solução de Divergência Cosit Nº 21,de 2011:**

> EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDTOS RFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.
> Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto Nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.
> Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002 e no art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2000 têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês de apuração.
> O termo de início para a contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da lei Nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

7. **Admitindo-se a aplicação do Decreto Nº 20.910, de 1932, ao ressarcimento de créditos escriturais, tem-se o seguinte quadro:**

a) Inaplicabilidade do disposto nos artigos 168 e 169 do CTN ao pedido administrativo de ressarcimento de crédito escritural ou à ação judicial que vise ao recebimento desse crédito, tendo em vista não se tratar de repetição de indébito (pagamento indevido);
b) Inaplicabilidade do disposto nos artigos 168 e 169 do CTN à execução (por compensação ou precatório) do crédito decorrente de ação judicial que vise ao recebimento de crédito escritural, tendo em vista a identidade entre o prazo para a propositura da ação executiva contra a Fazenda Pública e o prazo da ação cognitiva (súmula AGU nº59[4] e Súmula STF Nº 150[5]).

8. **É possível vislumbrar as seguintes nuanças na aplicação do Decreto Nº 20.910, de 1932, ao ressarcimento ou compensação dos créditos escriturais:**
a) quando a primeira iniciativa se dirigir ao Judiciário:

1º- cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito para ajuizar a ação cognitiva (Decreto Nº 20.910, de 1932, art. 1º)[6];

---

[4] Advocacia-Geral da União. Súmula Nº 59: "O prazo prescricional para propositura da ação executiva contra a Fazenda Pública é o mesmo da ação de conhecimento".
[5] Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 150: "Prescreve a execução no mesmo prazo da ação".
[6] Decreto Nº 20.910, de 1932. "Art. 1º As dívidas 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."

2º - na hipótese de o contribuinte optar pela inexecução do título judicial por precatório: cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença para promover a execução do título judicial por compensação (Decreto Nº 20.910, de 1932, art. 1º; Súmula AGU Nº 59; e Súmula STF nº 150); na hipótese de o contribuinte optar pela desistência da execução do título judicial por precatório: dois anos e meio contados da homologação da desistência da execução, levando-se em consideração a interrupção da prescrição pela citação da União (Decreto Nº 20.910, de 1932, artigos 7º a 9º[7]; Decreto-Lei Nº 4.597, de 1942, artigo 3º[8]; Súmula AGU Nº 59; e Súmula STF Nº 150).

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

1º -cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito para protocolar o pedido de ressarcimento (Decreto Nº 20.910, de 1932)[9];

2º - tendo em vista que a Administração age de ofício na devolução da quantia reconhecida no processo administrativo, não se vislumbra a hipótese de prazo para a satisfação dessa decisão.

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

1º - cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito para protocolar o pedido de ressarcimento (Decreto Nº 20.910, de 1932, art. 1º);
2º - sendo a decisão improcedente, cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito para ajuizar a ação de conhecimento, descontando-se o período entre a data do pedido administrativo e a respectiva decisão definitiva (Decreto Nº 20.910, de 1932, art. 4º)[10];

---

[7] Decreto Nº 20.910, de 1932. "Art. 7º A citação inicial não interrompe a prescrição quando, por qualquer motivo, o processo tenha sido anulado. Art. 8º A prescrição somente poderá ser interrompida uma vez. Art. 9º A prescrição interrompida recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu ou do último ato ou termo do respectivo processo."

[8] Decreto-Lei Nº 4.597, de 1942. "Art. 3º A prescrição das dívidas, direitos e ações a que se refere o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, somente pode ser interrompida uma vez, e recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu, ou do último do processo para a interromper; consumar-se-á a prescrição no curso da lide sempre que a partir do último ato ou termo da mesma, inclusive da sentença nela proferida, embora passada em julgado, decorrer o prazo de dois anos e meio.

[9] O Decreto Nº 20.910, de 1932, em seu art. 1º, estabelece o prazo de cinco anos para a prescrição das dívidas passivas da União em em seu art. 6º, o prazo de um ano para a prescrição do direito à reclamação administrativa. Há muito, o Parecer Normativo Cosit Nº 515, de 1971, esclareceu que "se a natureza jurídica do crédito é uma dívida passiva da União, aplicável será para a prescrição do direito de reclamá-lo, a norma específica do art. 1º do Decreto Nº 20.910, de 6.1.32, que fixa em cinco anos, em vez do dispositivo genérico do art. 6º do mesmo diploma".

[10] Decreto nº 20.910, de 1932. "Art. 4º Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la. Parágrafo único. A suspensão da prescrição, neste caso, verificar-se-á pela entrada do requerimento do titular do direito ou do credor nos livros ou protocolos das repartições públicas, com designação do dia, mês e ano."

3° - na hipótese de o contribuinte optar pela inexecução do título judicial por precatório: cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença para promover a execução do título judicial por compensação (Decreto N° 20.910, de 1932, art. 1°; Súmula AGU N° 59; Súmula STF N° 150); na hipótese de o contribuinte optar pela desistência da execução do título judicial por precatório: dois anos e meio contados da homologação da desistência da execução, levando-se em consideração a interrupção da prescrição pela citação da União (Decreto N° 20.910, de 1932, artigos 7° a 9°; Decreto-Lei N° 4.597, de 1942, art. 3°; Súmula AGU N° 59; e Súmula STF N° 150).

9. **Neste ponto, cabe esclarecer que a menção realizada pelo art. 35 da IN RFB N° 900, de 2008[11], ao Decreto N° 20.910, de 1932, não possui relação com a repetição de indébito tributário, mas com o ressarcimento de créditos escriturais, razão pela qual não haveria modificações a faze naquele dispositivo, a despeito dos itens 158 e 159 do Parecer PGFN/CAT/N° 2093, de 2011[12].**

10. **A interpretação ora proposta é extensível**: (1) ao ressarcimento ou compensação de créditos apurados no âmbito do **Reintegra** – Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as empresas Exportadoras -, por se tratar de crédito calculado com base na estimativa do resíduo tributário existente na cadeia de produção da pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no país[13]; e (2) ao reembolso ou compensação de quotas de **salário-família e salário-maternidade**, pagos a segurados a serviço da empresa ou equiparada, por não representar devolução de tributo, mas de benefício devido pelo INSS, pago antecipadamente pela empresa[14]."

9. Transcrito o primeiro questionamento, e também a solução proposta para resolvê-lo, passemos à sua análise.

---

[11] **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 n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) ou no art. 1° do Decreto n° 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

[12] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT N° 2093, de 2011. "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 N° 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 N° 20.910, de 1932, dada a sua inaplicabilidade à repetição de indébito tributário.(...)".

[13] O Reintegra encontra-se disciplinado pelas seguintes normas:Lei n° 12.546, de 2011; Decreto N° 7.633, de 2011; IN RFB N° 900, de 2008, arts. 29-B e 29-C.

[14] Fundamentos: Lei N° 8.213, arts. 65 a 73; Decreto N° 3.048, de 1999, arts. 81 a 103; IN RFB 971, de 2009, arts. 84 a 93; IN RFB N° 900, de 2008, arts. 30 a 33 e 44 a 47.

10. Em primeiro lugar, quanto aos itens 9 e 10 da Nota Técnica em apreço, parece necessário esclarecer que o Parecer PGFN/CAT/Nº 2093, de 2011, não versou sobre a utilização, pelo contribuinte, dos créditos acumulados em razão da incidência de tributos federais não cumulativos (IPI, Contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins), os chamados créditos escriturais, art. 251 do Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), em cujo conceito estão englobados os créditos básicos, art. 226 do Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010,[15] e os créditos presumidos, instituídos pelo art. 1º da Lei Nº 9.363, de 13 de novembro de 1996. Tampouco aquele opinativo tratou da utilização de outros créditos incentivados, devidos ao contribuinte por força de outras leis tributárias[16], caso dos créditos instituídos pelo Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (REINTEGRA)[17]. O Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de

---

[15] RIPI: "Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):
I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;
II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;
III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;
IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;
V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;
VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;
VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;
VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;
IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e
X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.
Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.
Lei Nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.
"Art. 25. A importância a recolher será o montante do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do impôsto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970) § 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento."

[16] Não serão mencionados os créditos-prêmios de IPI, porque sua compensação com créditos tributários sempre foi proibida pelo art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, além de esses créditos terem sido considerados extintos pelo Supremo Tribunal Federal, em virtude do art. 41 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal.

[17] Artigos 1º a 10 da Lei Nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 e artigos

2011, também não versou sobre crédito de IPI relativo a devolução ficta de produtos, regulamentada pelo Decreto Nº 7.663, de 29 de dezembro de 2011. Por fim, o opinativo também não teve por objeto tratar dos reembolsos de salário-família e salário-maternidade, respectivamente previstos nos artigos 68 e 71 da Lei Nº 8.213, de 24 de julho de 1991. É que nenhum desses questionamentos constava da primeira consulta.

11. Os itens 158 e 159 do Parecer PGFN/CAT Nº 2091, de 2011, referem-se tão somente à devolução da quantia a que o contribuinte faça gozo por ter pago tributo indevidamente e do processo administrativo para execução (compensação e repetição) de **indébito tributário.**

12. Logo, a proposta de alteração ao art. 35 da IN RFB Nº 900, de 2008, feita nos itens 158 a 159 do Parecer, no sentido de se excluir a menção ao Decreto Nº 20.910, de 1932, permanece, independentemente das conclusões alcançadas no presente opinativo, porque o art. 35 da IN RFB Nº 900, de 2008, está na **Seção I – Das disposições gerais da compensação efetuada mediante declaração de compensação**, do **Capítulo V – Da Compensação**, da instrução Normativa Nº 900, de 2008. A menção ao Decreto Nº 20.910, de 1932, no art. 35 da IN Nº 900, de 2008, ou em dispositivo novo que venha a lhe substituir, não estaria de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 2093, de 2011, no que concluiu pela inaplicabilidade do Decreto Nº 20.910, de 1932, a tais compensações, cuja prescrição deve ser contada segundo os artigos 168 e 169 do CTN.

13. A compensação de tributos com créditos decorrentes da não-cumulatividade de IPI e de contribuições, está especificamente tratada **na Seção III- Da compensação de créditos das contribuições ao PIS/PASEP e da Cofins, da Instrução Normativa Nº 900, de 2008.** Assim, e apenas se o presente opinativo concluir pela aplicação do Decreto Nº 20.910, de 1932, a este tipo de compensação, caberá sugestão de que a norma correspondente deverá constar da Seção III, e ou das seções específicas que porventura tenham prazos prescricionais diversos dos previstos no CTN.

14. Feito esse esclarecimento, passemos à questão de interpretar qual o prazo de prescrição para obtenção (ressarcimento ou compensação) dos créditos acumulados em virtude da incidência de tributos não cumulativos (IPI e contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis) e também para a obtenção (ressarcimento ou compensação) dos créditos presumidos, dos créditos do Reintegra e dos reembolsos dos salários família e maternidade.

15. De fato, como lucidamente explanado na consulta, repetição de indébito tributário nada tem a ver com o direito aos créditos escriturais, básicos, presumidos, Reintegra, sejam esses direitos creditórios detidos pelos contribuintes de IPI, PIS/PASEP, COFINS ou sejam eles detidos por terceiros integrantes da cadeia econômica que é base para essa incidência tributária.

16. Os créditos de que trata esta consulta podem ser subdivididos em: a) créditos básicos ou decorrentes da regra constitucional da não-cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, inciso II, da CF, art. 49 do CTN[18], art. 225 do Decreto Nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), art. 25 da Lei Nº 4.502, de 1964); b) créditos legalmente instituídos em decorrência da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins (art. 195, §12, da CF; art. 1º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e art. 1º da lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002); c) créditos presumidos do IPI e das contribuições, assim entendidos os créditos dissociados da não-cumulatividade, legalmente criados para neutralização da incidência ou como incentivo fiscal, (art. 1º da Lei Nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 242 do Decreto Nº 7.212, de 2010; art. 8º da Lei Nº 10.925, de 23 de julho de 2004); d) benefícios fiscais outros[19], como é o caso dos créditos gerados pelo Reintegra. A esses créditos a consulente ainda agrega os reembolsos pagos ao contribuinte retentor em virtude da antecipação de pagamento de salário-família e de salário-maternidade a seus empregados, previstos nos artigos 68 e 72 da lei Nº 8.213, de 1991.

[18] "CTN. Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes."

[19] Lembrando que a compensação com o crédito-prêmio do IPI, extinto em 1990, nos termos do STF, é proibida pelo art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996.

17. Tais créditos não se constituem em repetição de indébito, porque não são devolução de tributo previamente recolhido de forma indevida ou em valor maior que o devido pelo contribuinte ao Estado. Obviamente, tais créditos também não são adimplemento de obrigação tributária porque, ao contrário dos tributos, são titularizados pelo contribuinte contra o Estado.

18. Em consequência, não restam dúvidas de que eles não estão explicitamente contemplados nos prazos prescricionais presentes no CTN, seja nos artigos 150 e 173, seja nos artigos 165 e 168 do Código.

19. Sucede que também não há outro diploma legal prescrevendo prazo prescricional (ou decadencial) **específico** para a busca ou para a satisfação desses direitos creditórios titularizados pelo contribuinte. Há um lapso normativo acerca de qual prazo prescricional rege o direito do contribuinte de exigir essas prestações pecuniárias do Estado.

20. Tendo em vista que prestações pecuniárias não se conciliam com imprescritibilidade, devem ser aplicados métodos de integração para a construção de uma norma jurídica que determine o prazo extintivo para a obtenção dos tais créditos.

21. No CTN, o art. 49 do CTN, contém norma específica sobre os créditos básicos do IPI:

> "Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.
>
> Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes."

22. Não obstante, embora não sejam tributos, nem direito a devolução de tributos indevidamente recolhidos, os créditos de que estamos a tratar **possuem natureza tributária**.

23. A uma porque tais créditos decorrem de uma relação jurídica tributária, quer essa relação tenha como sujeito passivo o credor do crédito escritural, quer tenha como sujeito passivo terceiro integrante da cadeia econômica sobre a qual incide o tributo.

24. A duas porque, quanto aos créditos decorrentes de não-cumulatividade, eles pertencem à cadeia de incidência jurídica tributária, e só existem em função dela, com potencial para interferir no quantum de tributo devido.

25. A três, porque, quanto aos decorrentes de normas legais, como é o caso do Reintegra, só existem em função da necessidade de neutralizar economicamente algumas falhas ocasionadas pela incidência tributária pura.

26. A quatro, porque, quanto aos caracterizados como benefícios fiscais, estão jungidos a todas as limitações impostas ao poder de tributar, sendo a instituição desses créditos reservada a Lei, por força dos artigos 150, I e §6º da CF, e caracterizada como renúncia tributária, gerando necessidade de compensação tributária, nos termos do art. 14 da Lei Complementar Nº 101, de 2000.

27. A natureza tributária acima caracterizada, a nosso ver, é suficiente para indicar que o prazo extintivo aplicável para a regulamentação da prescrição desses créditos deve vir do substrato normativo tributário em detrimento de diploma genericamente aplicável a qualquer outro crédito público. O CTN é materialmente mais específico que o Decreto nº 20.910, de 1932, por ser norma geral tributária, nos termos do art. 146 da CF, e o CTN é mais novo que o referido Decreto Nº 20.910, de 1932.

28. Sem enfrentar a discussão sobre a reserva ou não de tais prazos prescricionais à lei complementar, nos termos do art. 146 do CTN, o fato é que eles têm natureza tributária e carecem de prazo prescricional específico. Há lacuna a ser preenchida e a analogia e os princípios gerais do direito nos indicam que o prazo a ser aplicado subsidiariamente é o do CTN, e não outro, até que a matéria venha a ser especificamente tratada por Lei.

29. Acrescente-se que a opção legislativa por processar as compensações desses créditos escriturais, básicos, presumidos, Reintegra e reembolsos de benefícios previdenciários, com créditos tributários e segundo as normas gerais de compensação de créditos tributários, com esteio no art. 170 do CTN, pressupõe que os tais créditos "*se refiram a tributos e contribuições administrados pela RFB*", conforme prevê a alínea "e" do §12 do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996:

> "Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
>
> Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento."
>
> "Art. 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.(...)
> § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:
> I - previstas no § 3º deste artigo;
> II - em que o crédito:
> a) seja de terceiros;
> b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;
> c) refira-se a título público;
> d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou
> **e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (...)"

30. Como se vê, embora o CTN permita a compensação de tributos devidos com créditos não necessariamente tributários, a lei ordinária, dentro do seu poder regulamentar, restringiu os créditos do contribuinte - passíveis de serem compensados via DCOMP com tributos federais - ao universo de "*tributos e contribuições administrados pela RFB*". A matéria também está veiculada desse modo pelo RIPI nos artigos 268 e 269 do Decreto Nº 7.212, 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)."

31. Parece-nos paradoxal defender que os créditos escriturais e presumidos não detêm natureza tributária para fins de determinar seu prazo prescricional e, ao mesmo tempo, pressupor que eles são créditos de tributos e contribuições administradas pela RFB, passíveis de serem compensados com tributos devidos, nos termos do art. 74, §12, e, da Lei Nº 9.430, de 1996.

32. Se, do ponto de vista da lei ordinária e dos atos normativos infralegais, o procedimento de compensação é idêntico para ambos os tipos de crédito - tanto para os provenientes de repetição de indébito tributário, quanto para os créditos básicos, presumidos, Reintegra – o prazo prescricional deve ser único para ambos, não apenas por aplicação da analogia acima comentada, mas também por aplicação do princípio da praticabilidade[21].

33. A cisão dos procedimentos - ou a estipulação de prazos prescricionais diferentes de acordo com o tipo de débito do Fisco (indébito tributário ou crédito escritural do

[21] "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)

contribuinte) - tudo indica, causaria mais transtorno aos contribuintes, pela necessidade de apresentação de declarações diferentes, sujeitas a trâmites diversos, com períodos de duração diferentes, tudo apenas com amparo em suposta diversidade de prazos prescricionais.

34. Explique-se. O prazo do Decreto Nº 20.910, de 1932, está sujeito a interrupções e suspensões não necessariamente previstas em lei, nos termos do seu art. 4º. Ao contrário, a fluência dos prazos dos artigos 168 e 169 do CTN, é reservada a lei complementar. Essa possibilidade de intervalos no curso do primeiro prazo vulnera o trâmite do processo, dissociando-o das compensações regidas pelo segundo prazo. Em outras palavras, a adoção dos prazos previstos no CTN, mostra-se caminho mais conservador, prudente, menos propenso a litígios judiciais.

35. Por fim, vale registrar que, ainda que considerássemos que os créditos envolvidos na questão não detêm natureza tributária, o encontro dessa relação jurídica com a relação do crédito tributário, mediante compensação, necessariamente torna-a subsumida às restrições aplicáveis ao crédito tributário. Assim, a partir da apresentação da declaração de compensação, que constitui o crédito tributário, novo prazo se inicia e só pode ser suspenso ou interrompido nos termos do art. 151 e 174 do CTN, por ser prazo prescricional para a exigibilidade do tributo ali declarado.

36. Também sob essa última perspectiva, qualquer iniciativa exigida do contribuinte antes da entrega da declaração de compensação, com fulcro no art. 4º do Decreto Nº 20.910, de 1932, a exemplo do processo de habilitação previsto no art. 71 da IN RFB Nº 900, de 2008, constituiria extensão indevida do prazo prescricional de cinco anos que a Administração possui para exigir o crédito tributário, porque, no caso de compensação, exigir ou não o crédito tributário significa justamente apurar a veracidade do crédito oferecido pelo contribuinte para extinguir o tributo devido.

37. Enfim, além do óbice legal constante do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, considerar que tais créditos não são tributários não nos parece ser o caminho mais *simples, eficiente e seguro*, motivo pelo qual entendemos que o prazo prescricional para a utilização

dos créditos previstos nesta seção, seja por compensação, seja por ressarcimento, deve ser contado nos termos do art. 168 e 169 do CTN, segundo sistemática exposta nos itens 98 a 101 do Parecer PGFN/CAT/N° 2093, de 2011.

38. Quanto aos reembolsos do salário maternidade e do salário família com contribuições previdenciárias, a autorização para compensação consta dos artigos 68 e 71 da Lei N° 8.213, de 1991, que dizem:

> "Art. 68. As cotas do salário-família serão pagas pela empresa, mensalmente, junto com o salário, **efetivando-se a compensação quando do recolhimento das contribuições, conforme dispuser o Regulamento.**
> § 1° A empresa conservará durante 10 (dez) anos os comprovantes dos pagamentos e as cópias das certidões correspondentes, para exame pela fiscalização da Previdência Social.
> § 2° Quando o pagamento do salário não for mensal, o salário-família será pago juntamente com o último pagamento relativo ao mês.
> Art. 72. O salário-maternidade para a segurada empregada ou trabalhadora avulsa consistirá numa renda mensal igual a sua remuneração integral. (Redação dada pela lei nº 9.876, de 26.11.99)
> § 1º **Cabe à empresa pagar o salário-maternidade devido à respectiva empregada gestante, efetivando-se a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição Federal**, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço. (Incluído pela Lei nº 10.710, de 5.8.2003)
> § 2º A empresa deverá conservar durante 10 (dez) anos os comprovantes dos pagamentos e os atestados correspondentes para exame pela fiscalização da Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 10.710, de 5.8.2003)
> § 3º O salário-maternidade devido à trabalhadora avulsa e à empregada do microempreendedor individual de que trata o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, será pago diretamente pela Previdência Social. (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)."

39. Com a transferência das atribuições de arrecadação e cobrança das contribuições previdenciárias do Ministério da Previdência Social para o Ministério da Fazenda, a Lei N°11.457, de 2007, passou a dispor o seguinte acerca da compensação:

> "Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.
> Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei."

40. Não obstante a previsão legal, a inaplicabilidade do art. 74 da Lei N° 9.430, de 1996, tudo indica, refere-se à impossibilidade de compensação de contribuições com outros tributos, por força do destino do quanto arrecadado com contribuições. A norma não proíbe o procedimento de compensação previsto no art. 74 da Lei N° 9.430, de 1996, motivo pelo qual se aplicam também aos reembolsos as mesmas observações quanto ao prazo prescricional para os créditos escriturais.

III

Pedido de habilitação como hipótese de suspensão do prazo extintivo do direito à compensação de crédito decorrente da ação judicial.

41. O segundo questionamento da RFB requer revisão da conclusão disposta no Parecer PGFN/CAT/N° 2093, de 2011, a respeito da impossibilidade jurídica de o processo de habilitação de créditos, previsto no art. 71 da Instrução Normativa RFB N° 900, de 2008, ser exigido previamente à declaração de compensação (Dcomp) e da impossibilidade jurídica de esse procedimento ocasionar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente, constituído pela declaração de compensação (Dcomp).

42. No entender da RFB, tal entendimento deve ser revisado, a fim de que:

> " Na hipótese de repetição de indébito (compensação) decorrente de ação judicial, o pedido de habilitação do crédito suspende o prazo extintivo do direito à compensação, que somente volta a correr a partir da respectiva decisão definitiva na esfera administrativa, uma vez que a prescrição não corre contra quem não pode agir (...)".

43. As razões que levaram a consulente a tal conclusão seguem transcritas:

> "11. A habilitação prévia de créditos decorrentes de ação judicial, atualmente regulamentada pelos arts. 70 e 71 da IN RFB N° 900, de 2008, é um procedimento estabelecido pela RFB com fundamento na atribuição conferida pelo art. 74, §14, da Lei N° 9.430, de 1996[22], dentro dos limites da delegação legislativa[23].

[22] Lei N° 9.430, de 1996. Art. 74. §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 (Incluído pela Lei N° 11.051, de 2004).

[23] O parecer PGFN/CAT n° 110, de 2006, concluiu pela legalidade do procedimento de habilitação – previsto, à época, pela IN SRF N° 517, de 2005.

12. Do ponto de vista da eficiência administrativa, o procedimento é da mais alta relevância, na medida em que confere à Administração a possibilidade de verificar, previamente à apresentação da Dcomp pelo contribuinte, se a ação judicial é relativa a tributos administrados pela RFB, se a sentença já transitou em julgado, se o título já foi executado perante o Poder Judiciário, entre outras providências.

13. Os números trazidos ao conhecimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pela Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec) são significativos: até o ano de 2004, a quantidade de PER/Dcomp transmitidas com créditos decorrentes de ação judicial oscilou entre 2100 a 3100 documentos transmitidos por mês; a partir da implementação da habilitação, a quantidade de documentos reduziu progressivamente, tendo atingido a média de 630 por mês no ano corrente.

14. A habilitação prévia não perdeu sua importância após a alteração legislativa que instituiu a figura da compensação não declarada por duas razões principais. Primeiro, porque a compensação produz todos os efeitos que lhe são próprios até que a norma individual e concreta de não declaração seja produzida pela autoridade competente. Nesse sentido, o legislador teria sido mais preciso se tivesse dito que a extinção do crédito tributário sob condição resolutória (efeito inerente a qualquer compensação) é invalidada com eficácia retroativa pela não declaração e com eficácia prospectiva pela não homologação.

15. Segundo, porque, na medida em que os efeitos da compensação não declarada são invalidados retroativamente, não se opera a interrupção ou a suspensão do prazo prescricional (débitos constituídos anteriormente) ou decadencial (débitos não constituídos) do direito da Fazenda.

16. Daí porque haveria prejuízos consideráveis caso fosse necessário extinguir o procedimento prévio de habilitação: (1) retorno ao *status quo ante*, em que inúmeras declarações de compensação eram apresentadas por contribuintes com o interesse único de beneficiar-se temporariamente dos efeitos próprios do instituto; (2) alto risco de extinção de créditos tributários em razão da decadência ou prescrição; e (3) necessidade de alocação de mais recursos humanos – notoriamente escassos – na análise de compensações transmitidas com créditos decorrentes de ação judicial.

17. Às razões extrajurídicas soma-se o fato de que a lacuna jurídica vislumbrada pela PGFN[24] - que poderia implicar a necessidade de extinção do procedimento prévio de habilitação – pode e precisa ser resolvida por meio de integração da legislação.

18. Nos casos concretos enfrentados pela Administração, a confirmação de incompletude do ordenamento jurídico seria dramática para os contribuintes submetidos ao procedimento administrativo preliminar, na medida em que lhes seria atribuído um direito exclusivamente em face da inércia da Administração. A norma individual e concreta que estabelecesse a impossibilidade de consideração da suspensão da prescrição durante o período em que o contribuinte não poderia agir, com consequente extinção do direito à repetição, certamente provocaria lesão ao desejado estado de segurança jurídica.[25]

---

[24] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT N° 2093, de 2011. Itens 112 a 114.

[25] " O princípio da completude convive com a certeza de que todos conhecem o direito positivo vigente e que, em caso de silêncio ou de lacunas na legislação, ainda assim o juiz decidirá, não podendo alegar silêncio, obscuridade ou insuficiência da lei. O sistema jurídico deve evitar a insegurança jurídica a partir de contradições lógicas ou consequências da sua própria estrutura e das normas que coincidem. As lacunas no direito são típicos problemas de completude, ao que a segurança exige métodos de colmatação e que estes venham justificados como critério de interpretação." TORRES, Heleno Tavieira. Direito constitucional tributário e segurança

19. Cabe frisar que, a despeito de a IN RFB Nº 900, de 2008, estabelecer o prazo de 30 dias para a análise do pedido de habilitação, a realidade demonstra que o referido lapso temporal – que poderia ser considerado irrelevante frente ao prazo de cinco ou dois anos para a apresentação da declaração de compensação – pode vir a ser ultrapassado em virtude de : (1) impossibilidade fática de cumprimento do prazo pela Administração; (2) necessidade de intimação do contribuinte para prestar informações; e (3) discussão administrativa por meio de recurso previsto na Lei Nº 9.784, de 1999.

20. Embora o vazio legislativo ventilado pela PGFN não possa ser resolvido por meio da *analogia legis* – em razão da impossibilidade fática de aproveitamento das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário[26] - , pode o intérprete recorrer à *analogia juris*[27] , conforme demonstrado a seguir.

21. A extinção de um direito subjetivo por decurso de prazo pressupõe a conjugação de dois fatores que caracterizam a inércia do titular da pretensão pelo seu não exercício: (1) a existência de uma ação exercitável (*actio nata*)[28]; e (2) a ausência de fator impeditivo, de índole subjetiva ou objetiva, ao exercício da ação, uma vez que a prescrição não corre contra quem não pode agir (*agere non valenti no currit praescriptio*). Trata-se dos pressupostos lógicos – ou princípios gerais – do instituto da prescrição, que podem ser extraídos do conjunto de normas particulares de direito público[29].

22. A norma jurídica que determina o início da contagem do prazo prescricional a partir do momento em que a ação é nascida (*actio nata*) revela-se aplicável de plano: basta verificar o entendimento administrativo e judicial no sentido de que a prescrição do direito do Fisco, na hipótese de confissão de dívida (constituição do crédito tributário) anterior ao vencimento, somente corre a partir deste.[30]

23. A assertiva de que a "prescrição não corre contra quem não pode agir" também é norma jurídica, independentemente de enunciado prescritivo em sentido expresso[31]. Como exemplo, a súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que a demora na citação do réu, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não

---

jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. P. 95

[26] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011. Item 119

[27] "Por analogia júris entende-se o procedimento com que se extrai uma nova regra para um caso imprevisto não a partir da regra que se refere a um caso singular, como ocorre na analogia legis, mas a partir de todo o sistema ou de uma parte dele: esse procedimento não difere em nada daquele empregado no recurso aos princípios gerais de direito(...). " BOBBIO, Norberto. Teoria Geral do Direito. Trad. Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 294.

[28] Lei Nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular da pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os artigos 205 e 206.

[29] " Pouco importa que os princípios sejam descritos ou implícitos, positivos ou suprapositivos: podem ser apreendidos pela doutrina, pelo legislador e pela jurisprudência, por indução ou dedução a partir da natureza das coisas ou da ideia de direito". TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e de Integração do Direito Tributário. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 115.

[30] Citam-se apenas os mais recentes: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT/Nº 968, de 2011; Superior Tribunal de Justiça 2ª T. Resp. 1.144.621, Distrito Federal. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJE 24/02/2011.

[31] "Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a fora lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas." CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008. P. 129.

justifica o acolhimento da arguição de prescrição para o exercício da ação[32], seguido posteriormente pelo Superior tribunal de Justiça, que complementou o enunciado com a decadência[33]. Observe-se que somente após a norma jurídica implícita ter sido aplicada a diversos casos concretos, veio o legislador a positivar o enunciado[34].

24. No âmbito tributário, a reserva de lei complementar imposta pelo legislador constitucional, com a finalidade de uniformizar os prazos de decadência e prescrição tributárias em âmbito nacional, não parece ser obstáculo ao reconhecimento de hipótese de suspensão da prescrição em virtude da natureza do próprio instituto.

25. Com efeito, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, não são as únicas a suspender a prescrição do direito da Fazenda Pública: a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de posterior não homologação da compensação[35], também produz efeitos suspensivos do prazo prescricional. Nesse sentido, o Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 1499, de 2005:

"136. Com relação à prescrição, esta, a despeito de interrompida, não volta a correr imediatamente, já que o crédito restou extinto sob condição resolutória de ulterior não homologação.

137. Em outras palavras, durante o período de que a Administração dispõe para homologar ou não a compensação efetuada, não se há de falar em prescrição. Afinal, enquanto não expressar sua discordância com o encontro de contas realizado pelo sujeito passivo, resta impossível o exercício do direito de ação, pois não há crédito a ser cobrado.

138. Ora, se o Estado não pode, *ex vi legis*, exercitar a ação para a cobrança do crédito, enquanto este permanecer extinto, não se há de 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. Extinto o próprio crédito, ao há como cogitar sua cobrança, não havendo sequer direito a ser exercitado.

139. Por outro lado, uma vez não homologada a compensação, tem-se que o crédito tributário, outrora extinto, é restabelecido. O mesmo ocorre com o prazo prescricional, que foi interrompido ou não teve sua contagem iniciada, mas que (re)começa a fluir, pelas razões já expostas, tão-somente a partir da não homologação.

140. Destaque-se que o raciocínio ora adotado decorre da própria natureza dos institutos envolvidos, à luz da Teoria Geral do Direito, tendo em vista a aptidão que tem a Dcomp para extinguir o crédito tributário envolvido, que pode ser restabelecido, desde que implementada a condição resolutória legalmente prevista: a não homologação da compensação."

---

[32] Tribunal Federal de Recursos. Súmula Nº 78: "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição."

[33] Superior tribunal de Justiça. Súmula Nº 106. "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arquição de prescrição ou decadência."

[34] Lei Nº 5.869, de 1973. CPC. Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz coisa julgada; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (redação dada pela Lei Nº 5.925, de 1.10.1973). (...) §2º Incumbe à parte promover a citação dos réus nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. (Redação dada pela Lei Nº 8.952, de 13.12.1994).

[35] Lei Nº 9.430, de 1996. Art. 74 §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).

26. Veja-se ainda o exemplo da decadência do direito da Fazenda: a doutrina especializada reconhece a possibilidade de suspensão do seu prazo quando houver situação impeditiva, como na hipótese de medida liminar impeditiva do lançamento[36], ou ainda quando da suspensão de tributos no regime de drawback[37].

27. O que se tem, efetivamente, é a prescindibilidade de disposição expressa no sentido da suspensão da prescrição (ou decadência), que sempre ocorrerá quando houver causa impeditiva do direito a ser exercido, em razão dos princípios próprios do instituto[38]. Trata-se de conclusão autorizada pela lei complementar tributária[39].

28. Ademais, o reconhecimento da suspensão do prazo para efetuar a compensação entre o pedido de habilitação e a respectiva decisão definitiva na esfera administrativa é medida que se impõe por razões de segurança jurídica e simetria: primeiro, porque a esfera jurídica do cidadão não pode ser restringida em face da inércia da Administração; segundo, porque se a extinção do crédito sob condição resolutória é reconhecida como causa de suspensão do prazo prescricional que corre contra a Fazenda Pública, também o pedido de habilitação deve ser reconhecido como causa de suspensão da prescrição contra o contribuinte.

29. Ressalve-se, por oportuno: quando se tratar de créditos escriturais, o pedido de habilitação suspenderá o prazo para efetuar a compensação nos termos específicos do Decreto Nº 20.910, de 1932[40], salvo se o entendimento proposto no item anterior não for ratificado."

44. Abstraídas as dificuldades operacionais que seriam geradas pela adoção da orientação do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, dificuldades essas passíveis de solução

---

[36] "Portanto, como já salientamos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta o prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário, salvo quando houver liminar impeditiva do exercício desse dever." SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Saõ Paulo: Max Limonad, 2000, p.81.

[37] "Enquanto perdurar o cumprimento do regime em relação às condições no ato concessionário, especialmente em relação ao tempo para a exportação, os tributos suspensos não podem ser lançados pela Administração Pública. Apenas a partir do momento em que se configurar o descumprimento do drawback é que se iniciará o prazo decadencial para que aja o lançamento de tributos (...)."FRATTARI, Rafhael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo horizonte: Arraes, 2010. P. 202.

[38]"No plano da eficácia direta, os princípios exercem uma função integrativa, na medida em que justificam agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras. Mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio ira garanti-lo. Por exemplo, se não há regra expressa que oportunize a defesa ou a abertura de prazo para manifestação da parte no processo – mas elas são necessárias -, elas deverão ser garantidas com base direta no princípio do devido processo legal.". ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 97.

[39] Lei Nº 5.172, de 1966. CTN. 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; (...).

[40] Decreto Nº 20.910, de 1932. **Art. 4º** Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, no reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiver as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la. Parágrafo único. A suspensão da prescrição, neste caso verificar-se-á pela entrada do requerimento do titular do direito ou do credor nos livros ou protocolos das repartições públicas, 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

por medidas administrativas, cuja avaliação extrapola os limites da presente análise jurídica, os itens 18 a 23 da Nota Técnica, utilizam os conceitos da *actio nata,* e de fatores impeditivos ao direito de agir, para justificar a exigência de habilitação prévia, com fundamento no art. 108 do CTN.

45. Sucede que o Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, em nenhuma passagem, se opõe à lógica de que o prazo extintivo do direito somente pode correr frente a inércia do titular do direito de crédito (no caso, o contribuinte, quanto ao indébito e a União, quanto ao crédito tributário), como também o Parecer não se opõe à lógica de que a inércia do titular do direito pressupõe uma ação exercitável e a ausência de fatores impeditivos a essa ação.

46. Porém, também nos parece decorrência lógica do instituto da prescrição e da decadência, que os fatores a obstar a ação do titular do direito, somente justificam ou legitimam a paralisação dos prazos extintivos se forem alheios à responsabilidade ou à esfera de ação do próprio titular do direito. Do contrário, chancelar-se-ia a imprescritibilidade de direitos, pela aprovação da possibilidade de os seus titulares fabricarem empecilhos ou fatores impeditivos de sua própria ação.

47. Em outras palavras, a União não pode interromper ou suspender prazo prescricional, tampouco ela pode retardar o início do prazo extintivo de seu direito de crédito, cujo curso, portanto, favorece o contribuinte. Da mesma forma que não seria juridicamente sustentável suspender ou retardar o início da contagem da prescrição da repetição de indébito ao contribuinte que inventasse auditorias ou procedimentos contábeis ou outros empecilhos que o impedissem ou retardassem a sua possibilidade de repetir o indébito, cujo prazo extintivo corre contra ele e a favor da Fazenda, em cinco anos.

48. No caso concreto, houve criação infralegal pela União, pela Administração Tributária Federal, de um empecilho a retardar o início da contagem ou o curso do prazo que corre contra a própria União. A exigência de um lapso temporal para a Administração habilitar o crédito do contribuinte previamente ao curso do prazo de cinco anos de prescrição tributária, disposto para exigência do crédito tributário, constitui, a nosso ver, uma extensão

indevida do prazo prescricional do crédito tributário, justamente porque o único empecilho a que a União analise a Dcomp imediatamente após sua entrega foi criado pela própria União, ao criar um processo administrativo de habilitação, que demanda lapso temporal para seu desfecho a ser acrescido ao prazo de cinco anos posto à disposição da União para tanto.

49. Por outro lado, ainda que se considere que a suspensão ocasionada pelo processo de habilitação ocorre nos cinco anos para a execução do indébito tributário, quais sejam, os cinco anos entre o trânsito em julgado da sentença e o pedido de compensação, portanto antes do início do prazo prescricional deflagrado pela constituição do crédito tributário pela Dcomp, também esse prazo para a execução do indébito, nos termos do Parecer, é prescrição tributária (art. 168 do CTN, combinado com a Súmula Nº 150 do STF) cujas suspensões e interrupções estão reservadas a lei complementar.

50. Reitere-se que a habilitação, ou a verificação da veracidade do crédito informado pelo contribuinte não apenas encontra respaldo legal no art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996, como nos parece um dever da Administração, que é obrigada a fiscalizar a veracidade de todas as informações declaradas pelos contribuintes, mormente se estas declarações têm o potencial para constituir dívida pública. O que não encontra respaldo legal, a nosso ver, é a exigência de habilitação prévia ao processamento da Dcomp. Tal análise deve ser feita no bojo da Dcomp e durante os cinco anos de prescrição tributária. Como muito bem dito na própria Nota Técnica da RFB, a realização dessa análise no bojo da Dcomp não causa nenhum prejuízo à Administração nem ao contribuinte, já que a extinção do crédito tributário no momento da entrega da Dcomp não é definitiva. A extinção do crédito tributário é condicionada à regularidade da Dcomp apresentada. Assim, caso as informações prestadas a respeito do crédito do contribuinte (débito do Fisco) não sejam constatadas, o contribuinte deverá pagar o correspondente crédito tributário, por ele constituído na Dcomp.

51. Por isso que dissemos no Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, e, agora, reiteramos, que o centro da questão não é um suposto prejuízo causado ao contribuinte pela interpretação que proíbe a suspensão da prescrição. O que causa prejuízo ao contribuinte é impor a habilitação como antecedente ao processamento da Dcomp. Sobre causar prejuízo ao

contribuinte, a sistemática carece de amparo legal, já que a fluência da prescrição tributária, nela compreendida a duração do prazo de prescrição e as hipóteses de suspensão e de interrupção desse prazo, é submetida a lei complementar, não comportando criação infralegal de suspensão ou retardamento de prazo extintivo pelo sujeito da relação jurídica a favor de quem a paralisação do prazo funciona (União, pela Administração Tributária Federal).

IV

Reinício do prazo extintivo do direito à compensação de crédito decorrente de ação judicial na hipótese de interrupção pela citação em execução fiscal.

52. A terceira indagação da RFB versa sobre prescrição intercorrente na execução proposta contra a Fazenda Pública, caso o contribuinte desista da execução e opte pela satisfação de sentença condenatória de repetição de indébito pela via administrativa da compensação. A desistência da execução funcionaria, nesse caso, como marco para reinício da contagem da prescrição. Concluiu a RFB:

> "c) na hipótese de repetição de indébito (compensação) decorrente de ação judicial, o termo inicial de contagem do prazo prescricional é o trânsito em julgado da sentença ou a homologação da desistência da execução pelo Poder Judiciário, uma vez que o despacho do juiz que ordena a citação da Fazenda Pública interrompe a prescrição, que somente volta a correr a partir do último ato ou termo do processo."

53. Com esse posicionamento, a consulente pede a revisão do item 124 do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011. Vale a pena transcrever as colocações da RFB a respeito da matéria:

> "30. A partir do trânsito em julgado da sentença relativa a tributo administrado pela RFB, que possua eficácia executiva, o contribuinte pode optar por receber o crédito decorrente por meio de precatório ou compensação[41]. A escolha pela compensação requer declaração de inexecução do título judicial ou a desistência da execução e esta pressupõe a propositura da ação executiva e posterior citação da União (rigorosamente, o despacho do juiz que ordenar a citação). Portanto, a desistência da

[41] Superior Tribunal de Justiça. Súmula Nº 461: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado".

execução, em regra[42], será precedida da interrupção da prescrição do direito do contribuinte, nos termos do art. 174, I, do CTN[43].

31. Resta saber, contudo, se a citação no curso do processo de execução contra a Fazenda Pública deve ser compreendida como causa interruptiva instantânea ou duradoura, e, nesta hipótese, a partir de quando o novo prazo começaria a correr.

32. O tema remonta à figura da prescrição intercorrente que, na voz da doutrina, "se não foi prevista pelo legislador, está implícita no princípio informador do instituto e da sistemática da prescrição"[44].

33. No âmbito da execução fiscal promovida pela Fazenda Pública, a orientação pretoriana atual é no sentido da harmonização entre o art. 174 do CTN e o art. 40 da Lei de Execução Fiscal[45]. Assim, a prescrição intercorrente somente ocorreria caso não fossem localizados bens penhoráveis do devedor ou, segundo a doutrina, caso a Fazenda Pública abandonasse o feito.[46] Significa dizer que a contagem do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, interrompido pela citação do devedor, não reinicia imediatamente, mas somente após o arquivamento do processo, em virtude da não localização de bens penhoráveis. Na execução fiscal promovida pela Fazenda, a causa interruptiva do prazo prescricional prevista no art. 174, I, do CTN, é de natureza duradoura, e o novo prazo somente volta a correr a partir do arquivamento do processo.

34. Por razões de *segurança jurídica* e *simetria*, sem que seja necessário recorrer ao direito privado[47], tem-se que a interrupção do prazo prescricional prevista no art. 174, I, do CTN, aplicada por analogia ao processo de execução contra a Fazenda Pública, também deve ser entendida como causa de natureza duradoura: primeiro, porque a razão de ser (ratio essendi) da prescrição intercorrente é a estabilização da relação jurídica se e quando a responsabilidade pela paralisação do processo puder ser imputada ao titular do direito[48]; segundo, porque o dispositivo referenciado deve ser

---

[42] Não haveria interrupção da prescrição na hipótese em que a desistência da execução ocorresse entre a propositura da ação e o despacho do juiz que ordenasse a citação.

[43] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011. "118. Em que pese o Superior Tribunal de Justiça decidir pela aplicação do CPC à 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, aplicável à relação jurídica inversa àquela nele prevista, por analogia."

[44] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Comentários ao novo código civil. Rio de Janeiro: Forense, 2003, v. 3, t.2, p.281.

[45] Superior Tribunal de Justiça. Súmula Nº 314: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente."

[46] "Com o advento da Lei Nº 11.051, de 2004, que acrescentou o §4º ao art. 40 da Lei Nº 6.830, de 80, o regime da prescrição intercorrente na execução fiscal passou a contar com expressa disciplina legal, pelo menos para a hipótese de paralisação do processo em virtude da não-localização do devedor ou de não serem encontrados bens a penhorar. Para outros motivos de abandono do feito pela exequente continuam prevalecendo os termos da jurisprudência anterior à Lei Nº 11.051." THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 225.

[47] Lei Nº 10.406, de 2002. Código Civil. Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á: 9...0. Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper."

[48] "Para que se caracterizem os pressupostos de sua definição empírica é imprescindível essa imobilidade do processo seja a causa, imediata ou mediata, outra que não a conduta do titular da pretensão. Por isso mesmo, não se pode cogitar de prescrição intercorrente se a pessoa, física ou jurídica, titular do direito de crédito e, portanto,

aplicado de forma isonômica à União e ao contribuinte, sempre que deduzirem sua pretensão em juízo.

35. Assim, pode-se concluir que, nas ações executivas contra a Fazenda Pública Federal, o prazo prescricional, interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação da União, somente volta a correr a partir do último termo do processo; na hipótese de desistência da ação executiva pelo contribuinte, o termo final será a homologação da desistência da execução pelo Poder Judiciário[49].

36. Nessa linha, não é possível concordar com a alteração sugerida pela PGFN ao art. 71, §4º, da IN RFB Nº 900, de 2008[50], na medida em que o pedido de habilitação poderia sim ser formalizado no prazo de cinco anos da data do transito em julgado da decisão ou homologação de desistência da execução do título judicial. Algumas observações, contudo, poderiam ser realizadas: (1) na hipótese de ação anulatória de decisão administrativa denegatória de restituição, o prazo seria de dois anos, em razão do disposto no art. 169 do CTN; (2) na hipótese de desistência da execução entre a propositura da ação e o despacho que ordenar a citação, o prazo deveria ser contado a partir do trânsito em julgado e não da homologação da desistência, em virtude da inocorrência de causa interruptiva.

37. Registre-se: quando se tratar de créditos escriturais, o prazo para efetuar a compensação será interrompido nos termos do Decreto Nº 20.910, de 1932, e do Decreto-Lei Nº 4.597, de 1942[51] - salvo se o entendimento proposto no item I não for ratificado."

54. Realmente, caso se entenda pela existência de prescrição intercorrente na Execução contra a Fazenda Pública, o item 124 do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011 merecerá reforma, a fim de passar a prever, como termos iniciais do prazo para execução por compensação administrativa da sentença judicial de indébito tributário, tanto o trânsito em julgado, quanto a data da homologação da desistência da execução pelo exequente, no caso, o contribuinte.

---

pretendente, não deu, ela mesma, causa à paralisação do processo." ALVES, Vilson Rodrigues. Da prescrição e da decadência no Código Civil de 2002. 4 ed. São Paulo: Servanda, 2008, p.696.

[49] A regra vale apenas para os casos de andamento normal do processo, pois se o titular do direito abandonar a ação executiva por tempo superior ao prazo de prescrição, de forma injustificada, sua inércia implicará a consumação da prescrição.

[50] Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011. "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, de 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/DCOMP, independentemente da solução administrativa que venha a ser adotada em relação ao processo de habilitação."

[51]

55. Sucede que a existência ou não de prescrição intercorrente em execução contra a Fazenda Pública parece fugir do âmbito de atribuições da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), melhor se amoldando às atividades de consultoria a cargo da Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), especializada em processo civil.

56. Quanto às conclusões requeridas pelo item 37 da Nota Técnica RFB em pauta, elas seguem a mesma solução exarada no item 37 deste opinativo, seguido a sistemática exposta nos itens 98 a 101 do Parecer PGFN/CAT/N° 2093, de 2011.

V

Impossibilidade de restituição administrativa de crédito decorrente de ação judicial e possibilidade de desistência parcial da execução

57. A última indagação da RFB expõe:

> "38. O pagamento devido pela Fazenda Pública Federal, em decorrência de sentença judicial, somente pode dar-se na ordem cronológica de apresentação de precatórios, em razão de comando judicial específico[52]; em decorrência, o contribuinte pode executar a decisão judicial transitada em julgado, relativa a tributo administrado pela RFB, por meio de precatório ou compensação, não sendo admissível a restituição administrativa – entendimento proposto pela Nota Cosit N° 18, de 2010, ratificado pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários/PGFN, sujeito à análise pela Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros/PGFN[53].
> 39. A consequência imediata da introdução dessa exegese à IN RFB 900, de 2008, seria a inaplicabilidade fática de seu art. 35[54] (que impede a restituição de ofício de

[52] CF/88. Art. 100. 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide Emenda Constitucional nº 62, de 2009)

[53] Parecer PGFN/CAT N° 2093, de 2011: "Em conclusão, é possível resumir: [...] Quanto ao pagamento administrativo certificado em decisão judicial, sugerimos a reformulação do art. 70 da IN N° 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 N° 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."

[54] 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

eventual excedente creditório informado em Dcomp) bem como de seu art. 34, §10[55] (que assegura a "imprescritibilidade" do direito à utilização de créditos em declarações de compensação, desde que o crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou ressarcimento dentro do prazo previsto no CTN) à hipótese de crédito decorrente de ação judicial, pois, nesse caso, não haveria possibilidade jurídica do pedido de restituição ou ressarcimento anterior à declaração de compensação.

40. Observe-se que a razão de ser (ratio essendi) dos arts. 34 e 35 da IN RFB Nº 900, de 2008, é que ao pedir a restituição, o contribuinte exerce seu direito de ação, sendo-lhe facultado "converter" o pedido de restituição em compensação, daí porque se conta o prazo prescricional somente até a data do pedido de restituição e restitui-se eventual excedente de crédito utilizado em compensação. O mesmo não se pode dizer quando o contribuinte não pede restituição e, a despeito de informar a totalidade do seu direito creditório em Dcomp, não o utiliza efetivamente para compensar débitos, uma vez que nessa hipótese não há o exercício do direto[56].

41. Significa dizer que, na hipótese de crédito decorrente de ação judicial, o contribuinte não teria como resguardar o seu direito creditório da prescrição, senão por meio de sua da sua efetiva utilização em Dcomp; o crédito não *utilizado*, ainda que *informado* na declaração, encontrar-se-ia sujeito à extinção por decurso de prazo.

42. Na linha do que se vem afirmando, não é possível concordar com a exegese adotada pela PGFN – se bem compreendida -, no sentido da suspensão indeterminada do excedente do crédito informado em Dcomp até que o contribuinte apresentasse novos débitos a serem compensados ou até que a RFB efetuasse a compensação de ofício[57].

43. O entendimento aqui proposto, se considerado correto, demandaria certa cautela por parte do contribuinte no momento da decisão pela compensação administrativa no lugar da execução por precatório: passado o prazo prescricional, o contribuinte estaria impedido de utilizar o crédito decorrente de ação judicial em Dcomp, enquanto a Administração não mais poderia efetuar a compensação de ofício, em razão da extinção do crédito por prescrição.

44. Tendo em vista que, no momento da decisão pela inexecução do título judicial ou pela desistência da execução, o contribuinte poderia ter dúvida quanto à viabilidade fática da utilização da integralidade de seu direito creditório em compensação dentro

---

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."

[55] "Art. 34 [...] § 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."

[56] O crédito informado em Dcomp não se confunde com o efetivamente utilizado. Ao preencher uma declaração de compensação, o contribuinte informa: (1) o valor original do crédito original, preenchido com o valor do DARF, se o crédito se referir a pagamento indevido; (2) o crédito original na data da transmissão, que é o valor (1) deduzido dos valores já restituídos ou compensados; e (3) o total do crédito utilizado na Dcomp, preenchido automaticamente pelo programa e coincide com o valor total dos débitos compensados.

[57] Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011. "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[57]. 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."

> do prazo legal, e diante da impossibilidade jurídica de pedir a restituição administrativa, restar-lhe-ia a opção pela desistência parcial do feito executivo, direito que lhe é assegurado pela lei processual civil[58].
> 45. Nesse cenário, o princípio da disponibilidade da execução[59] permitiria ao contribuinte desistir parcialmente da execução a fim de que parte do crédito fosse executada por precatório e parte por compensação administrativa, minimizando-se, dessa forma, o risco de extinção do direito reconhecido judicialmente por prescrição."

58. Quanto à distinção contábil entre os institutos da compensação tributária e da restituição administrativa, a Nota PGFN/CAF Nº 1428, de 2011, encaminhou o assunto à Secretaria Nacional do Tesouro Nacional, a qual, por intermédio do Memorando CCONT/SUCON/STN/MF Nº 10, de 11 de janeiro de 2012, que segue em anexo, informa que a restituição administrativa de indébito tributário dá-se por anulação de receita, observado o limite de saques na programação financeira de desembolso, ou, quando não exista receita a anular, a restituição administrativa será efetuada com recursos das dotações consignadas no Orçamento da Despesa da União ou em crédito adicional. Por outro lado, sobre a compensação tributária, a STN informou:

> "Diferentemente da restituição, **a compensação tributária é uma operação que não envolve recursos financeiros**. A compensação é quando um crédito tributário é compensado com uma obrigação presente, ou seja, o contribuinte tem a receber um tributo pago a maior e deve outro tributo. Nesse caso, em vez de receber a restituição e pagar o outro tributo, ele pede uma compensação.
> Com relação à consulta efetuada, em termos de registros contábeis, com o objetivo de possibilitar a padronização das informações e uma correta consolidação das contas públicas, recomenda-se que a restituição de receitas seja efetivada utilizando contas de dedução da respectiva natureza orçamentária, com respectiva saída de recursos financeiros, enquanto na rotina de compensação de valores referentes ao mesmo tributo a contabilização diminui os saldos contábeis das contas referentes ao crédito tributário, em contra partida com a baixa do tributo a ser pago.
> Ressaltamos que no caso de compensação entre tributos diferentes devem ser registradas além das contas do crédito tributário e do tributo a pagar, as contas de arrecadação referente à nova receita orçamentária e as de restituição referente à devolução da receita orçamentária arrecadada a maior."

---

[58] Lei Nº 5.869, de 1953. CPC. Art. 569. O credor tem a faculdade de desistir de toda a execução ou de apenas algumas medidas executivas.

[59] "Reconhece-se ao credor a livre disponibilidade do processo de execução, no sentido de que ele não se acha obrigado a executar seu título, nem se encontra jungido ao dever de prosseguir na execução forçada a que deu início, até as últimas consequências." THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil – Processo de Execução e cumprimento da sentença, processo cautelar e tutela de urgência. 44 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 2, p.123.

59. Logo, ficam ratificados, em todos os termos, os itens 129 a 159 do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011, inclusive sobre a impossibilidade de restituição administrativa de indébito tributário reconhecido por sentença judicial, por não terem sido levantados óbices às suas conclusões pela Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros, em análise exarada na Nota PGFN/CAF Nº 1428, de 12 de dezembro de 2011, tampouco pela Secretaria do Tesouro Nacional, no Memorando acima transcrito. Quanto a este último, vale acrescentar à recomendação dirigida à RFB pela STN, no sentido de se observar correspondência de tributos nos registros entre créditos e débitos nas restituições, o quanto prescrito pelo art. 26 da Lei Nº 11.457, de 2007[60] e pelo art. 167, XI, da Constituição Federal[61], embora a compensação de contribuições não esteja no cerne da consulta.

60. Pois bem, superada a questão contábil, a Nota Técnica RFB registra um problema decorrente da impossibilidade de restituição administrativa de indébito tributário reconhecido por sentença judicial, qual seja, a pendência de compensações nas quais o crédito do contribuinte supere o debito tributário. Isto é, tendo em vista que o excedente da compensação de crédito reconhecido por sentença judicial não poderia ser restituído na via administrativa, este crédito do contribuinte ficaria pendente de compensação de oficio até o surgimento de novo débito do contribuinte. Essa, ao menos, foi a solução aventada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011.

61. Segundo a RFB, contudo, essa proposta de solução expõe o excedente de crédito do contribuinte a risco de prescrição, uma vez que a entrega de declaração de compensação, dentro dos cinco anos após o trânsito em julgado da sentença reconhecedora do indébito, não interromperia nem suspenderia a prescrição para execução do indébito tributário (art. 168 do CTN, combinado com a Súmula Nº 150, do STF).

---

[60] Lei Nº 11.457, de 2007. "Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento. Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei."

[61] "Art. 167. São vedados: (...) XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)".

62. Há, aqui, uma discordância entre as conclusões da RFB e da PGFN. Para a PGFN, a entrega da declaração de compensação extingue o prazo prescricional para a execução do indébito por consumação: o sujeito realizou a ação ou direito que estava, até então, sob risco de prescrição por inércia do contribuinte-credor. Com a entrega da declaração, o direito do contribuinte está a salvo da prescrição. A entrega da declaração de compensação, nestas circunstâncias, faz as vezes de execução da sentença contra a Fazenda Pública. Com a entrega da declaração de compensação, novo prazo prescricional se inicia, mas, desta feita, ele corre contra a Administração Tributária, constituindo-se em prazo prescricional para a exigibilidade do crédito tributário constituído pela mesma declaração.

63. A nosso ver, portanto, o aventado risco de prescrição do excedente do indébito tributário não compensado pela primeira declaração de compensação não subsiste, embora implique dever de a Administração monitorá-lo em seus registros, em ordem a realizar a compensação de ofício no momento do surgimento de novas dívidas tributárias do contribuinte (novos créditos tributários). Desta forma, ficam ratificados, também quanto à essa sistemática, os itens 129 a 159 do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011.

64. Superado o risco de prescrição - e, com ele, a aludida necessidade de cautela do contribuinte em oferecer para compensação o exato montante de crédito correspondente a seus débitos - parece dispensável apurar a possibilidade de desistência parcial da execução judicial contra a Fazenda Pública. Porém, a fim de complementar a resposta à consulta, sugerimos o encaminhamento, também dessa parte, à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), dado que a matéria foge do nosso âmbito de atribuições.

VI
Conclusões

65. Em conclusão, é possível resumir:

a) o prazo prescricional para a utilização dos créditos escriturais, básicos, presumidos, Reintegra, reembolsos, seja por compensação, seja por ressarcimento, deve ser contado nos termos do art. 168 e 169 do CTN, segundo sistemática exposta nos itens 98 a 101 do Parecer PGFN/CAT/Nº 2093, de 2011;

b) fica ratificada a impossibilidade jurídica de o procedimento de habilitação do crédito reconhecido em sentença judicial, previsto no art. 71 da IN RFB Nº 900 de 2008, figurar como condição prévia à apresentação da DCOMP, porque ato infralegal não tem força para criar hipótese de suspensão da prescrição nem para retardar o início de sua contagem. No entanto, não há óbice a que o processo de habilitação seja exigido concomitantemente à apresentação da DCOMP, nos termos do item 120 do Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2011;

c) quanto ao pedido de revisão do item 124 do Parecer PGFN/CAT N º 2093, de 2011, ela será realizada de acordo com o posicionamento que a Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ) adote quanto à prescrição intercorrente aventada pela consulta;

d) fica ratificada a impossibilidade de pagamento administrativo de indébito tributário reconhecido por decisão judicial, bem como a sugestão de reforma do art. 70 e do art. 35 da IN Nº 900, de 2008, e dispositivos correlatos. Desse modo, ratifica-se a sugestão de que a restituição administrativa, quando decorrente de decisão judicial, seja excluída como possibilidade jurídica de execução do débito do Fisco, como também que seja excluída a devolução administrativa do excedente de compensação quando o crédito do contribuinte seja oriundo de sentença judicial. Quanto à pendência do excedente devido ao contribuinte até compensação de oficio pelo advento de novo débito tributário, ela também fica ratificada, com o adendo de que não nos apropriamos do risco de prescrição do crédito do contribuinte aventado pela presente consulta;

e) por fim, quanto à possibilidade de desistência parcial da execução contra a União, também sugerimos o encaminhamento de cópia deste expediente à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ).

64. Feitas essas considerações, sugerimos o encaminhamento de cópia deste expediente à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), para análise dos itens 30 a 36 e 44 e 45 da Nota Técnica DISI/COSIT/RFB Nº 01, de 2012, vistos nos itens IV e V deste opinativo, sem prejuízo do encaminhamento imediato do presente à RFB, em resposta à consulta formulada, acompanhada do Memorando Nº 10/2012/CCONT/SUCON/STN/MF-DF e da Nota PGFN/CAF Nº 1428, de 2011 (Registro PGFN Nº 235, de 2012).

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de novembro de 2012.

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 20 de novembro de 2012.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se à RFB e remeta-se cópia à CRJ/PGFN.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 20 de novembro de 2012.

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

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Portal Docs

Pesquisa Geral

GUSTAVO DE AGUIAR FREIRE SARKIS

13 de Outubro de 2021

- Portal de Pesquisa
- Tramitação 20+
- Expedidos
- Recebidos
- Atos, Notas e Pareceres
- Inativos
- Configurações
- Manuais
- Recebimento Rápido
- Sair

Chrome 78.0.3904.87
PP.6565.48:80

Detalhes

Resumo

Parecer 0002370/2012

Nº Registro:	
Data do Cadastro:	21/11/2012 00:00:00
Data do Documento:	20/11/2012
Número do Documento:	2370
Número do Comprot:	
Número do E-Processo:	
Número do PA/PAF:	
Órgão:	PGFN > PGACCT > CAT - Coordenação - Geral de Assuntos Tributários.
Tabela:	
Assunto:	
Classificação:	Todos
Tipo:	Parecer
Status:	Vigente
Resposta:	Não
Aguardando Resposta:	Não
Proc./Doc. de Referência:	235/2012
Emitente:	ARIELLA FERREIRA DA MOTA
Ementa:	Consulta COSIT/RFB. Nota Técnica Nº 01, DISIT da Região Fiscal. Parecer PGFN/CAT Nº 2093, de 2001 Análise Jurídica. Refere a Nota PGFN/CAF Nº 1428/ que consulta sobre diferença contábil entre os institut compensação tributária e da restitiuição administrativ
Número de Páginas:	32
Grau de Sigilo:	PÚBLICO

Outras Informações

Revogação | Publicação | Arquivos | Sigilo | Dados do Sistema