



Nota Técnica **18 - Cosit**
Data 30 de julho de 2010
Interessado UNIDADES DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Trata-se de analisar questões jurídicas apresentadas pela Coordenação-Geral de Administração Tributária (Codac), pelas unidades regionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice*, instituída pela Portaria Corat nº 59, de 20 de julho de 2004, sobre a restituição e compensação tributária nas hipóteses em que o direito do sujeito passivo resulta de decisão judicial.

2. As questões apresentadas são as seguintes:

I - Habilitação do crédito para fins de restituição ou compensação tributária. Prazo prescricional para repetição do direito creditório reconhecido judicialmente em decisão judicial transitada em julgado. Interrupção e suspensão da prescrição, com os seguintes desdobramentos:

1. Efeitos da renúncia e da desistência da execução do título judicial na contagem do prazo prescricional;

2. Necessidade de homologação judicial da renúncia à execução.

3. Aplicação do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, em matéria tributária.

II - Restituição administrativa de indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.

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

IV – Data da valoração do crédito para cotejo dos débitos e créditos nas compensações efetuadas somente em DCTF.

V. Questões formuladas à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice* e encaminhadas à Cosit para análise prévia:

1. Extensão da expressão "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade decorrente de decisão judicial não-transitada em julgado que autoriza, de forma imediata, a compensação.

2. Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados na DCTF.

3. Utilização inadequada de DCTF em detrimento de Dcomp após o trânsito em julgado da demanda. Indaga-se da possibilidade de convalidação.

4. (Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF.

3. Para melhor contextualização, serão reproduzidas as manifestações apresentadas pelas consulentes.

I - HABILITAÇÃO DO CRÉDITO PARA FINS DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRAZO PRESCRICIONAL PARA REPETIÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO JUDICIALMENTE EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. INTERRUÇÃO E SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. EFEITOS DA RENÚNCIA E DA DESISTÊNCIA DA EXECUÇÃO DO TÍTULO JUDICIAL NA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL. NECESSIDADE DE HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL DA RENÚNCIA À EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DO DECRETO Nº 20.910, DE 1932, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

4. A primeira questão foi apresentada e analisada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª Região Fiscal (Disit/SRRF01), cujo teor se reproduz a seguir.

1.1. Primeiro caso: o contribuinte apresentou pedido de habilitação dentro do prazo de 5 anos do trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento, tendo renunciado à ação de execução. A DRF/BSA indeferiu o pedido, tendo o contribuinte apresentado recurso hierárquico à SRRF01. O recurso foi considerado procedente pela SRRF01, tendo sido dada ciência da decisão ao contribuinte. Este, de posse da habilitação, não conseguiu transmitir a declaração de compensação porque, naquele momento, já havia mais de cinco anos do trânsito em julgado da sentença. Nessa hipótese, pergunta-se: o período que intermedeia a apresentação do pedido e o seu deferimento pela SRRF01 suspenderia o prazo prescricional para a apresentação da Dcomp? Qual seria a base legal?

1.2. Segundo caso: o contribuinte, tendo renunciado à ação de execução, apresentou pedido de habilitação no final do prazo de cinco anos do trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento - faltando apenas três dias para a prescrição do seu direito. A DRF/BSA deferiu o pedido de habilitação dentro do prazo de 30 dias previsto na IN 900/2008 e deu ciência ao contribuinte. Passados mais de cinco anos do trânsito em

julgado da sentença, o contribuinte não conseguiu transmitir a declaração de compensação. Nessa hipótese, pergunta-se: o período que intermedeia a apresentação do pedido e o seu deferimento pela DRF/BSA suspenderia o prazo prescricional para a apresentação da Dcomp? Qual seria a base legal?

2. Trata-se, assim, de verificar o prazo prescricional para repetição (restituição/compensação) do direito creditório reconhecido judicialmente, analisando possíveis hipóteses de interrupção ou suspensão desse prazo extintivo de direito, bem como a referida base legal. Após, deve-se verificar se o entendimento consignado pela Disit 01 encontra-se de acordo com a IN RFB nº 900/2008, bem como com a SCI Cosit nº 10/2009.

3. O contribuinte possui cinco anos a contar do pagamento para pedir a restituição do que pagou a maior. Esse quantum não representa um tributo, mas é restituído a título de tributo, encontrando-se a matéria disciplinada nos arts. 165 a 169 do CTN. Conforme extensa doutrina e jurisprudência, esse prazo vale tanto para a esfera administrativa como para a judicial. Optando pela via administrativa, o contribuinte ainda terá mais dois anos a contar da decisão denegatória para ingressar judicialmente, nos termos do art. 169 do CTN. Esses são os prazos para o pedido administrativo e para a ação de conhecimento.

4. Recorrendo-se à Justiça, por meio de diversos tipos de ações (mandado de segurança, ação de repetição de indébito, ação declaratória de direito creditório), o contribuinte pode obter decisão que lhe confira um título judicial, passível de execução, ou uma declaração de direito creditório, passível de utilização na via administrativa. No âmbito infralegal, a matéria encontra-se atualmente tratada na IN RFB nº 900/2008, da qual se extrai o art. 70:

CAPÍTULO VIII

DOS CRÉDITOS RECONHECIDOS POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 1º A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o *caput* poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a efetivação da restituição, do ressarcimento, do reembolso ou para homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 2º Na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação somente poderão ser efetuados se o requerente comprovar a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário, ou a renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

5. Ao tratar do prazo para a execução da sentença judicial pelo contribuinte, a jurisprudência ora referencia a Súmula nº 150/STF, ora o Decreto nº 20.910/32, e ora as duas regras, conforme se observa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 150/STF – PRECEDENTES.

1. É cediço neste Tribunal Superior que "a Ação de Execução prescreve no mesmo prazo da Ação de Conhecimento, nos termos da Súmula 150/STF".

2. O prazo para o contribuinte ajuizar a ação de repetição do indébito, nos termos do art. 168 do CTN, é de cinco anos. Idêntico prazo há para exercer o direito executivo frente à Fazenda Pública. (...)

(AgRg no REsp 1082398/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/03/2009, DJe 14/04/2009)

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECRETOS-LEI Nº 2.445/88 E 2.449/88. TRÂNSITO EM JULGADO. EXECUÇÃO DA SENTENÇA. DESISTÊNCIA. PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS. DECRETO Nº 20.910/32.

1. A prescrição, em favor da Fazenda Pública, para execução de crédito em favor do contribuinte, não se confunde com a regra de prescrição tributária nem exige lei complementar, estando disciplinada pelo Decreto nº 20.910/32, que fixa prazo de cinco anos, com uma única interrupção, e retomada pela metade do prazo inicial (artigos 8º e 9º). (...)

(AC 2008.61.00.020781-0/SP, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, TRF3, Terceira Turma, julgado em 03/12/2009, DJ 15/12/2009)

EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. SÚMULA 150/STF E DECRETO 20.910/32. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RESTITUIÇÃO VIA COMPENSAÇÃO E VIA PRECATÓRIO. OFENSA À COISA JULGADA. INOCORRENTE.

1. Aplica-se a regra geral, no sentido de que somente ocorrerá a extinção do prazo prescricional após o transcurso do prazo de cinco anos contados do trânsito em julgado da ação de conhecimento, conforme determina a Súmula 150/STF e do Decreto 20.919/32. (...)

(AC 2005.35.00.01505-1/GO, Rel. Des. Fed. Carlos Fernando Mathias, TRF1, Oitava Turma, julgado em 17/11/2006, DJ 15/12/2006)

6. A rigor, não há grandes diferenças em se aplicar a Súmula nº 150/STF ou o Decreto nº 20.910/32, tendo em vista que o prazo é o mesmo: cinco anos. A particularidade do Decreto é que ele prevê regras específicas sobre o prazo prescricional – como se verá mais adiante.

7. Ressalte-se que a própria Cosit reconhece a possibilidade de utilização do Decreto nº 20.910/32, tendo em vista o consignado no art. 3º da Norma de Execução Corat/Cosit nº 5/2005:

Norma de Execução Corat/Cosit nº 5, de 29 de dezembro de 2005.

Estabelece procedimentos para análise de Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, para efeito de apresentação de Pedido Eletrônico de Restituição, Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Declaração de Compensação. (...)

Art. 3º A análise dos documentos que acompanham o Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado consiste na confirmação de que:

(...)

IV – o pedido foi solicitado antes de transcorrido o prazo de 5 anos da data do trânsito em julgado da ação, conforme previsto no artigo 1º, do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932;

8. Aplicando-se o Decreto nº 20.910/32, há que se obedecer às hipóteses interruptivas e suspensivas do prazo prescricional nele previstas. Em que pese o art. 146, III, b, da CF/88, observa-se jurisprudência no sentido da desnecessidade de lei complementar nesse caso:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECRETOS-LEI Nº 2.445/88 E 2.449/88. TRÂNSITO EM JULGADO. EXECUÇÃO DA SENTENÇA. DESISTÊNCIA. PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS. DECRETO Nº 20.910/32.

1. A prescrição, em favor da Fazenda Pública, para execução de crédito em favor do contribuinte, não se confunde com a regra de prescrição tributária nem exige lei complementar, estando disciplinada pelo Decreto nº 20.910/32, que fixa prazo de cinco anos, com uma única interrupção, e retomada pela metade do prazo inicial (artigos 8º e 9º). (...)

(AC 2008.61.00.020781-0/SP, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, TRF3, Terceira Turma, julgado em 03/12/2009, DJ 15/12/2009)

9. O artigo 1º do Decreto nº 20.910/32 fixa o termo inicial da contagem do prazo prescricional:

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.

10. Conjugando-se o disposto no art. 1º desse diploma com o que estabelece o art. 170-A do CTN, tem-se que o termo inicial da contagem do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito creditório. E, realmente, não poderia ser de outra forma, tendo em vista o princípio da actio nata, previsto no art. 189 do Código Civil.

11. Em relação à suspensão do prazo prescricional, tem-se o seguinte:

Art. 4º - Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, no 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.

Art. 5º - Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito 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.

12. Da leitura da norma, extraem-se as seguintes conclusões:

a) A entrada do requerimento na repartição pública suspende o prazo prescricional, que permanece suspenso enquanto a dívida é estudada e apurada. Ressalte-se que se trata de hipótese de suspensão do prazo prescricional;

b) Eventual demora ocasionada pelo credor fará com que o prazo prescricional volte a correr; e

c) O art. 5º retira quaisquer dúvidas quanto à dúplici aplicabilidade do diploma, ou seja, as regras ali estabelecidas são aplicáveis tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial.

13. No que tange à interrupção da prescrição:

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.

14. Interpretação *a contrario sensu* do art. 7º leva à conclusão de que a citação inicial da União interrompe a prescrição, desde que o processo não seja anulado. Além disso, os dispositivos seguintes deixam claro que a interrupção somente ocorre uma vez e que a prescrição interrompida recomeçará, pela metade do prazo, a correr a partir do ato que a interrompeu ou do último ato do respectivo processo.

15. Realizada a breve exegese do diploma, cumpre transcrever decisão judicial, no âmbito do TRF3, que muito esclarece sobre a aplicação dos dispositivos enunciados:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECRETOS-LEI Nº 2.445/88 E 2.449/88. TRÂNSITO EM JULGADO. EXECUÇÃO DA SENTENÇA. DESISTÊNCIA. PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS. DECRETO Nº 20.910/32.

1. A prescrição, em favor da Fazenda Pública, para execução de crédito em favor do contribuinte, não se confunde com a regra de prescrição tributária nem exige lei complementar, estando disciplinada pelo Decreto nº 20.910/32, que fixa prazo de cinco anos, com uma única interrupção, e retomada pela metade do prazo inicial (artigos 8º e 9º).

2. Caso em que o contribuinte, credor de indébito fiscal, iniciou a execução para a repetição, oportunidade em que se interrompeu a prescrição quinquenal (artigo 8º do Decreto nº 20.910/32), cuja retomada somente ocorreu a partir "do último ato ou termo do respectivo processo" (artigo 9º) que, nos autos, ocorreu com a publicação da homologação judicial do pedido de desistência da execução, em 22/03/2007.

3. A partir do último ato do processo, passou a correr o prazo de metade do quinquênio, ou seja, de dois anos e meio, ao final do qual estaria consumada a prescrição. Todavia, muito antes disto, em 22/07/2007, o contribuinte requereu pedido de habilitação de crédito, reconhecido por decisão transitada em julgado, junto à Receita Federal, impedindo, pois, a extinção do seu direito à restituição do indébito fiscal, motivo pelo qual ilegal a decisão administrativa, que indeferiu, por prescrição, tal requerimento.

(AC 2008.61.00.020781-0/SP, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, TRF3, Terceira Turma, julgado em 03/12/2009, DJ 15/12/2009)

16. A decisão judicial reporta-se a caso concreto de desistência da execução, dispondo que:

a) O início da execução (com a devida citação da União) interrompe o prazo prescricional;

b) A prescrição permanece interrompida até o último ato do processo, que, no caso, foi a homologação da desistência da execução; e

c) A prescrição recomeça pela metade, tendo o contribuinte o prazo de dois anos e meio para protocolar o pedido de habilitação do crédito tributário.

17. Cumpre destacar que, no caso de a interrupção da prescrição ocorrer na primeira metade do prazo, este recomeçará pelo saldo e não pela metade. Nesse sentido, a Súmula nº 383/STF :

Súmula nº 383/STF. A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo.

18. Observando-se, ainda, a decisão judicial referenciada, depreende-se que o Decreto nº 20.910/32 trata de prazo para obter a repetição do indébito e não de prazo para pedir a repetição do indébito. A norma consigna um prazo prescricional, extintivo de um direito a uma prestação, que possui um só termo inicial – trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento – e percorre todo o processo judicial, interligando-se com o processo administrativo. Essa distinção é importante porque, se o prazo fosse considerado decadencial – prazo para pedir a repetição – o contribuinte teria exercido seu direito quando do início da ação de execução. Como se pôde observar, o início da ação de execução não configura exercício do direito, mas, tão-somente, hipótese de interrupção do prazo prescricional.

19. Em síntese, aplicando-se o Decreto nº 20.910/1932 no caso de desistência da execução, tem-se o seguinte:

a) O trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento marca o início do prazo prescricional, uma vez que configura o fato do qual se origina o direito à repetição (art. 1º);

b) A citação inicial da Fazenda Pública Federal interrompe o prazo prescricional (art. 7º);

c) A prescrição recomeça pela metade, a contar da data da homologação da desistência da execução (art. 9º) ;

d) O período que intermedeia a data do protocolo do pedido de habilitação do direito creditório e a data da ciência da decisão definitiva favorável à habilitação não deve ser contada para fins de prescrição (art. 4º, *caput* e parágrafo único); e

e) Conta-se, para fins de prescrição, o período entre a homologação da desistência e o protocolo do pedido de habilitação, bem como o período entre a ciência da decisão definitiva da habilitação e a transmissão do pedido de restituição ou a apresentação da declaração de compensação.

20. Nos casos em que o título judicial não é passível de execução ou em que há renúncia ao processo executivo:

a) O trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento marca o início do prazo prescricional, uma vez que configura o fato do qual se origina o direito à repetição (art. 1º);

b) O período que intermedeia a data do protocolo do pedido de habilitação do direito creditório e a data da ciência da decisão definitiva favorável à habilitação não deve ser contada para fins de prescrição (art. 4º, *caput* e parágrafo único); e

c) Conta-se, para fins de prescrição, o período entre o trânsito em julgado da sentença e o protocolo do pedido de habilitação, bem como o período entre a ciência da decisão definitiva da habilitação e a transmissão do pedido de restituição ou a apresentação da declaração de compensação.

21. Cumpre dizer que o tratamento dispensado à renúncia da execução é distinto daquele aplicado à desistência da execução porque, enquanto o primeiro não se encontra sujeito à homologação, o segundo somente resta autorizado por expressa decisão judicial, conforme determina o art. 158, parágrafo único, do CPC:

Art. 158. Os atos das partes, consistentes em declarações unilaterais ou bilaterais de vontade, produzem imediatamente a constituição, a modificação ou a extinção de direitos processuais.

Parágrafo único. A desistência da ação só produzirá efeito depois de homologada por sentença.

22. Respondendo-se objetivamente às questões suscitadas pela DRF/BSA:

22.1. No primeiro caso, o período entre a data do protocolo do pedido de habilitação e a data da ciência da decisão da SRRF01, favorável ao contribuinte, não deve ser contada para fins de prescrição do direito de compensar, tendo em vista que o contribuinte encontrava-se impedido de exercer o seu direito enquanto a Administração analisava o pedido de habilitação (Decreto nº 20.910/32, art. 4º, *caput* e parágrafo único).

22.2. No segundo caso, o contribuinte apresentou o pedido de habilitação quando faltavam três dias para a prescrição do direito de utilizar o crédito. Assim, com base no Decreto nº 20.910/32, art. 4º, *caput* e parágrafo único, o direito do contribuinte somente não foi extinto pela prescrição no caso de a declaração de compensação ter sido apresentada no prazo de três dias contados da ciência da decisão da habilitação.

23. Cotejando-se o entendimento ora consignado com o disposto na IN RFB nº 900/2008, bem como com o disposto na SCI Cosit nº 10/2009, verificam-se algumas divergências, que devem ser tratadas na Reunião da Tributação. Transcrevem-se extratos dos referidos documentos:

IN RFB nº 900/2008

Art. 71. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

(...)

§ 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:

(...)

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e (...)

SCI Cosit nº 10/2009

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna respondendo à interessada que, na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, o prazo quinquenal para ingressar com o Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado é contado a partir da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial ou ainda, da comprovação da renúncia à sua execução pelo Poder Judiciário.

24. A IN RFB nº 900/2008 trata do prazo para pedir a habilitação do crédito reconhecido judicialmente. De fato, se o pedido de restituição ou a declaração de compensação devem ser transmitidos dentro do prazo quinquenal, o pedido de habilitação do crédito também deve respeitar esse prazo. Assim, em que pese a Instrução Normativa dispor que o contribuinte possui cinco anos para pedir a habilitação, sabe-se que ele possui cinco anos para, além de pedir a habilitação, transmitir o PerDcomp. Até aqui, não há nenhuma divergência com o entendimento consignado pela Disit01. A única diferença é que a Disit01 focou sua análise no momento da transmissão do PerDcomp, enquanto a Instrução Normativa, por tratar do pedido de habilitação, trata especificamente do prazo para protocolar esse pedido.

25. A divergência que se observa diz respeito à aplicação do Decreto nº 20.910/32. Como se demonstrou aqui, há hipóteses suspensivas e interruptivas do prazo prescricional que não podem ser desconsideradas. Assim, na hipótese de desistência do processo executivo, o contribuinte não terá cinco anos para apresentar o pedido de habilitação, mas apenas dois anos e meio ou o saldo existente, se maior. Durante o período de análise do pedido, o prazo prescricional ficará suspenso, voltando a correr quando da decisão definitiva acerca da procedência da habilitação. Adotando-se essa tese como a correta, a melhor redação para a referida IN seria:

Art. 71 (...) § 4º (...) IV - o pedido foi formalizado no prazo previsto no Decreto nº 20.910/1932; e (...)

26. No que tange à SCI Cosit nº 10/2009, verifica-se uma divergência com a própria IN RFB nº 900/2008, pois a Solução de Consulta referencia a “comprovação da renúncia à execução pelo Poder Judiciário” como possível termo inicial do prazo prescricional. A IN RFB nº 900/2008 não consigna esse *dies a quo* em seu art. 74, § 4º, IV, apenas estabelece, no inciso V do mesmo parágrafo, que o contribuinte deve comprovar a renúncia à execução:

Art. 71 (...) § 4º (...) V - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas e dos honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

27. Entende-se que a renúncia à execução pode ser comprovada a qualquer momento, pelo próprio contribuinte, mediante cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolado na Justiça Federal, não dependendo de nenhum ato do Poder Judiciário, pois, ao contrário da desistência, a renúncia independe de homologação. Assim, não há como considerar a “comprovação da renúncia à execução pelo Poder Judiciário” como termo inicial do prazo prescricional, que continua sendo o trânsito em julgado da decisão da ação de conhecimento.

28. Ante todo o exposto, torna-se necessário:

a) Verificar o entendimento da Cosit acerca do assunto, provocando-se, por meio deste estudo, a elaboração de Solução de Consulta Interna para o caso;

b) Propor a alteração da redação da IN RFB nº 900/2008 a fim de adequá-la ao Decreto nº 20.910/1932;

c) Solicitar à Cosit que verifique – e retifique, se for o caso – a SCI Cosit nº 10/2009, que, aparentemente, vai além do que dispõe a IN RFB nº 900/2008, consignando um dies a quo do prazo prescricional para pedir a habilitação/transmitir o PerDcomp não previsto na referida Instrução Normativa; e

d) Elaborar Nota Técnica para orientar as unidades da 1ª RF quanto ao prazo prescricional para repetição (restituição/compensação) do direito creditório reconhecido judicialmente.

(...)

Posicionamento da Cosit

5. O cerne da primeira questão refere-se à contagem do prazo prescricional para repetição/compensação nas hipóteses em que o contribuinte possui crédito tributário amparado em título judicial passível de execução e os efeitos produzidos pela renúncia e desistência da execução na contagem desse prazo. E, ainda, se a renúncia judicial requer homologação judicial.

5.1 Preliminarmente, cumpre ressaltar que a pergunta formulada pela Disit/SRRF08, que deu origem à SCI Cosit nº 10, de 2009 (referenciada pela Disit/SRRF01 em seu parecer), era se o prazo para o pedido de habilitação do crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado deveria ser contado a partir do trânsito em julgado da ação de conhecimento ou a partir do trânsito em julgado da sentença que homologar a desistência da ação de execução judicial. À época da resposta à consulta, já estava em vigor a IN RFB nº 900, de 2008, que, ao tratar dessa habilitação, deixou consignado no inciso IV do § 4º do art. 71, que o termo inicial para sua formalização contava-se da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

5.2 Compulsando as legislações tributária e processual civil, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na referida SCI, concluiu que, na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, o prazo quinquenal para o sujeito passivo ingressar com o pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado é contado “a partir da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial ou ainda, da comprovação da renúncia à sua execução pelo Poder Judiciário”, não obstante não tivesse a IN cogitado da renúncia à execução do título judicial. Daí a dissonância entre os dois atos.

5.3 Como se sabe, o “Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado” passou a ser exigido por ato da RFB para o contribuinte que pretenda compensar créditos tributários que tenham sido originados de processos judiciais, em face de inúmeras fraudes e tentativas de se compensar créditos vedados por expressa disposição legal, apostando que estava na homologação tácita da compensação, de forma que o contribuinte que possui um título executivo judicial e que pretenda solicitar restituição, ressarcimento, reembolso ou proceder à compensação de tributo, deve antes habilitar o crédito. Trata-se de um exame prévio e sumário apenas para verificar questões processuais, tais como a existência do trânsito em julgado da decisão e a titularidade da ação judicial.

I.1 Efeitos da renúncia e da desistência da execução do título judicial na contagem do prazo prescricional.

6. O prazo para o contribuinte pleitear administrativamente ou ajuizar a ação de repetição do indébito, nos termos do art. 165, inciso I c/c o 168, inciso I do CTN, é de cinco anos contados da data do pagamento indevido. A teor do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, idêntico prazo possui o interessado para exercer o direito executivo frente à Fazenda Pública. A própria Cosit admitiu a aplicação desse decreto na compensação de tributos, ao editar a Norma de Execução Corat/Cosit nº 5, de 29 de dezembro de 2005.

6.1 A seguir transcrevem-se os dispositivos do Decreto nº 20.910, de 1932, aplicáveis à hipótese em comento.

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.

(...)

Art. 4º - Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, no 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.

Art. 5º - Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito 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 à ação ou reclamação.

(...)

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.

6.2 Da combinação do disposto no art. 1º do referido decreto com o que estabelece o art. 170-A do CTN, tem-se que o termo inicial da contagem do prazo prescricional para o contribuinte exercer o direito reconhecido judicialmente é a data do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito creditório, aplicando-se as hipóteses de suspensão e interrupção previstas naquele ato.

7. Dessa forma, homologando o entendimento exarado pela Disit/SRRF01, pela excelência de sua interpretação, é de se concluir que no caso de decisão judicial que reconhece o crédito do sujeito passivo:

a) o termo inicial do prazo prescricional para o sujeito passivo executar seu direito é o trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento que reconheceu o direito creditório do contribuinte, uma vez que configura o fato do qual se origina o direito à repetição;

b) a protocolização do Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado suspende o prazo prescricional até a decisão final administrativa que analisa esse pedido;

c) eventual demora ocasionada pelo credor fará com que o prazo prescricional volte a correr.

8. No caso de desistência da execução, tem-se o seguinte:

a) o trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento marca o início do prazo prescricional (art. 1º);

b) a citação inicial da Fazenda Pública Federal, no tocante à ação de execução, interrompe o prazo prescricional (art. 7º);

c) a prescrição recomeça a contar, pela metade do prazo, da data da homologação da desistência da execução, mas será ele de no mínimo 5 (cinco) anos a contar da data do trânsito em julgado da ação de conhecimento (art. 9º e Súmula 383, do STF);

d) o período que intermedeia a data do protocolo do pedido de habilitação do direito creditório e a data da ciência da decisão definitiva favorável à habilitação não deve ser contado para fins de prescrição, caracterizando suspensão da prescrição (art. 4º, *caput* e parágrafo único); e

e) conta-se, para fins de prescrição, o período entre a homologação da desistência e o protocolo do pedido de habilitação, bem como o período entre a ciência da decisão definitiva da habilitação e a apresentação do pedido de restituição ou da declaração de compensação.

I.2 Necessidade de homologação judicial da renúncia à execução.

9. O direito de execução de título judicial se insere no âmbito dos direitos disponíveis, por configurar direito de crédito que a parte pode dele dispor, inclusive por meio de renúncia. No que tange à necessidade de homologação da renúncia à execução do título judicial, segundo entendimento exarado pela consulente no item 21 de seu parecer, tal renúncia não está sujeita à homologação, diferentemente da desistência.

9.1 Com efeito, a desistência da execução de título judicial encontra previsão na Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC), em cujo art. 794, inciso III, estabelece que uma das formas de extinção da execução é a renúncia ao crédito (entenda-se como tal desistência), deixando assente, em seu art. 795, que tal ato somente produzirá efeitos após decisão judicial (homologação judicial, nesse caso). Quanto à renúncia, sendo omissa esse código, cabe ao intérprete recorrer aos métodos de integração.

9.2 A renúncia é a desistência de ser titular de um direito, sem transferi-lo a outrem. Implica em abdicar, abrir mão de direitos. A renúncia é ato unilateral no qual o autor dispõe do direito subjetivo material que afirmara ter, importando a extinção da própria relação de direito material que dava causa à execução forçada. É instituto bem mais amplo que o da desistência, que opera tão-somente a extinção do processo, permanecendo íntegro o direito material, que poderá ser objeto de nova ação.

9.3 Sob esse enfoque, a renúncia há de ser inequívoca, expressa, não se admitindo sua presunção, como ensina o mestre Moacyr Amaral Santos:

Satisfeito o direito do credor, porque cumprida a prestação pela qual o devedor é executado, ou renunciando o credor ao seu crédito, obviamente, tendo ali a ação de execução atingido o seu objetivo e aqui perdido a sua finalidade, extinguem-se a ação e o respectivo processo.

Poderá a renúncia efetivar-se por termos nos autos ou por instrumento público ou particular, tendo nesse caso que ser levada a conhecimento do juiz, acompanhada de instrumento que a comprove. (in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil: São Paulo: Saraiva, 3º vol. 18 ed, págs. 475/476).

9.4 Vê-se, portanto, que a renúncia à execução exige ato expresso do titular do direito. Mas tal ato necessita de manifestação do juiz para produzir efeitos? Embora o art. 794 do CPC não preveja a renúncia à execução do título judicial como hipótese de extinção da execução, entenda-se se aplicável ao caso, por analogia, o inciso III do art. 269 do CPC, que autoriza a extinção do processo quando as partes transigirem. Isso significa que haverá uma sentença judicial homologando a renúncia. Contudo, tendo em vista que, segundo unidades da RFB, alguns juízes têm se negado a homologar a renúncia, sugere-se que a PGFN citada nos autos de uma execução judicial verifique junto à RFB se o título já foi executado administrativamente, de forma a evitar que o sujeito passivo execute seu título tanto judicial quanto administrativamente.

10. Concluindo, entende-se que a renúncia depende de homologação e, portanto, o prazo que intermedeia o pedido de renúncia e a sua homologação também não será contado para fins de prescrição, uma vez que o contribuinte dependerá da homologação da renúncia para pedir a habilitação do crédito.

11. No caso de renúncia ao processo executivo, e com fundamento no Decreto nº 20.910, de 1932, tem-se o seguinte:

a) o trânsito em julgado da sentença da ação de conhecimento marca o início do prazo prescricional (art. 1º);

b) o período que intermedeia a data do protocolo da renúncia à execução e a data da sua homologação não deve ser contada para fins de prescrição (art. 4º, *caput* e parágrafo único);

c) o período que intermedeia a data do protocolo do pedido de habilitação do direito creditório e a data da ciência da decisão definitiva favorável à habilitação não deve ser contada para fins de prescrição (art. 4º, *caput* e parágrafo único); e

d) conta-se, para fins de prescrição: o período entre o trânsito em julgado da decisão no processo de conhecimento e o protocolo da renúncia à execução; o período entre a

homologação da renúncia à execução e o protocolo do pedido de habilitação; o período entre a ciência da decisão definitiva da habilitação e a transmissão do pedido de restituição ou a apresentação da declaração de compensação.

I.3 Aplicação do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, em matéria tributária.

12. Algumas regiões fiscais discordam da aplicação do Decreto nº 20.910, de 1932, em matéria tributária, sob o argumento de que a prescrição se encontra, por força do disposto na alínea *b* do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, regulada única e exclusivamente no Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar. Segundo afirmam, referido decreto somente poderia ser utilizado em matéria tributária caso se entendesse que ele foi recepcionado como lei complementar pelas constituições de 1967 e 1988.

13. No âmbito judicial, encontra-se decisão no sentido da desnecessidade de lei complementar para regulamentar o prazo em análise, sob o argumento de que o prazo para a “execução do crédito em favor do contribuinte” não se confunde com a regra de prescrição tributária:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECRETOS-LEI Nº 2.445/88 E 2.449/88. TRÂNSITO EM JULGADO. EXECUÇÃO DA SENTENÇA. DESISTÊNCIA. PEDIDO DE HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS. DECRETO Nº 20.910/32.

1. A prescrição, em favor da Fazenda Pública, para execução de crédito em favor do contribuinte, não se confunde com a regra de prescrição tributária nem exige lei complementar, estando disciplinada pelo Decreto nº 20.910/32, que fixa prazo de cinco anos, com uma única interrupção, e retomada pela metade do prazo inicial (artigos 8º e 9º). (...)

(AC 2008.61.00.020781-0/SP, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, TRF3, Terceira Turma, julgado em 03/12/2009, DJ 15/12/2009)

14. A decisão supratranscrita trata a compensação de direito creditório reconhecido judicialmente como execução do título judicial. De fato, se assim se entender, não haveria que se falar em necessidade de lei complementar, tendo em vista vasta jurisprudência no sentido de que o prazo para execução do título judicial encontra-se no Decreto nº 20.910, de 1932, ou na Súmula 150 do STF, conforme exposto no tema da Disit/SRRF01. Em pesquisa à jurisprudência, não se encontrou nenhuma decisão judicial no sentido da necessidade de lei complementar dispondo sobre o prazo para a ação executiva por parte do sujeito passivo.

15. Contudo, a tese contrária seria no sentido de que não se trata de “execução do crédito em favor do contribuinte” – tanto que, para compensar o direito creditório com débito próprio, o contribuinte deve desistir ou renunciar à execução. Trata-se de um novo direito – previsto pelo CTN e pela Lei nº 9.430, de 1996 – de aproveitar um crédito reconhecido judicialmente para compensar um débito próprio.

16. De toda forma, ainda que se entenda pela necessidade de lei complementar, é razoável entender que o Decreto nº 20.910, de 1932, continuaria sendo aplicável. É que o decreto precede a CF/67, que estabeleceu que lei complementar deveria dispor sobre normas gerais em matéria tributária, e a CF/88, que prescreveu que lei complementar deve dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre decadência e prescrição.

17. Também não se poderia cogitar de derrogação do Decreto nº 20.910, de 1932, pelo CTN, no que tange às dívidas passivas da União de natureza tributária. É que o CTN tratou tão-somente do prazo extintivo do direito de o contribuinte pleitear a restituição, enquanto o Decreto nº 20.910, de 1932, tratou, de forma genérica, de qualquer “dívida passiva da União”, conceito que abarca a execução de crédito reconhecido judicialmente a favor do sujeito passivo, oriundo de pagamento indevido de tributo, e, ainda ações anulatórias de lançamento fiscal ou ações declaratórias de nulidade do lançamento, neste último caso como já entendeu o STJ. Cumpre observar o voto do Min. Herman Benjamin no RE nº 1.159.058 – RS:

Como relatado, dei provimento ao Recurso Especial do Estado e apliquei a jurisprudência pacífica do STJ quanto ao prazo prescricional quinquenal aplicável às Ações Anulatórias Tributárias.

A decisão não merece reparo.

Discute-se o prazo prescricional para a Ação Anulatória de Lançamento Tributário.

In casu, discute-se o IPVA relativo ao ano de 2000 em Ação proposta apenas em 2007 (fls. 4, 95 e 112).

O Tribunal de origem afastou a prescrição quinquenal prevista no art. 1º do Decreto 20.910/1932, "porquanto aplicável à espécie é o Código Tributário, que não prevê a extinção do feito nessas circunstâncias" (fl. 102).

A rigor, o entendimento da Corte Estadual implica imprescritibilidade, o que não é aceitável.

De fato, ambas as Turmas da Seção de Direito Público do STJ fixaram o entendimento no sentido de que o prazo prescricional para a Ação Declaratória de Nulidade de Lançamento (ou Ação Anulatória) é de cinco anos, nos termos do Decreto 20.910/1932, contados da notificação do lançamento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPTU, TIP E TCLLP. AÇÃO ANULATÓRIA. PRESCRIÇÃO. DECRETO 20.910/32.

1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que o prazo prescricional adotado na ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários é quinquenal, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/32, contado a partir da notificação fiscal do ato administrativo do lançamento. Precedentes:

REsp 894.981/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; REsp 892.828/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 11.6.2007.

2. Na espécie, constatado o decurso de cinco anos entre a notificação do lançamento e o ajuizamento da ação, há de se reconhecer a prescrição em relação aos lançamentos referentes ao exercício de 1999 e anteriores.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no REsp 975.651/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, Dje 15/05/2009)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IPTU PROGRESSIVO, DA TCLLP E DA TIP. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DECRETO 20.910/32. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO NÃO DEBATIDO NA INSTÂNCIA "A QUO" (ART 267, VI, DO CPC). VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O prazo prescricional, em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários, é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32. (Precedentes: AgRg no Ag 711.383/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24.04.2006; REsp nº 766.670/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 31.08.2006; REsp 755.882/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 18.12.2006)

2. Isto porque a presente demanda retrata hipótese em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação do lançamento de ofício, e não da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), porquanto não encerra o caso sub judice pleito de repetição do indébito, mas de anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído.

(...)

4. Conseqüentemente, na ausência de norma específica a regular a matéria, o prazo prescricional a ser observado é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32, razão pela qual ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição quanto aos lançamentos efetuados nos exercícios de 1995 a 1998.

(...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para decretar a prescrição da ação quanto ao exercício de 1998, nos termos da fundamentação expendida.

(REsp 925677/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 22/09/2008)

Como dito, é incontroverso que a propositura da Ação deu-se após o quinquênio, razão pela qual deve ser reconhecida a prescrição. (Grifado)

18. Do voto do Min. Herman Benjamin e dos julgados por ele referenciados, extraem-se conclusões importantes:

a) o CTN não regula o prazo extintivo de todos os direitos relacionados ao direito tributário;

b) a não-aplicação do Decreto nº 20.910, de 1932, implicaria reconhecer direitos imprescritíveis, entendimento inaceitável por atentaria contra a estabilidade da ordem jurídica;

e

c) na ausência de norma específica a regular a matéria, o prazo prescricional a ser observado é quinzenal, nos moldes do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932.

19. No caso, há duas normas aplicáveis à espécie, dependendo da fase em que se encontra o processo: a primeira fase, relativa à ação judicial de conhecimento, fundamenta-se nos art. 165, inciso I c/c o art. 168, inciso I do CTN, devendo ser interposta no prazo de 5 anos da data de extinção do crédito tributário (pagamento); a segunda fase, caso o contribuinte obtenha uma decisão favorável à sua pretensão, terá o prazo de 5 anos contados do trânsito em julgado da sentença para executá-la, conforme art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, seja pela via judicial (a qual é regida pelos arts. 730 e 731 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1972 – Código de Processo Fiscal (CPC) -execução contra a fazenda pública), seja pela via administrativa (regida pela IN RFB nº 900, de 2008).

20. Nesse ponto, cumpre ressaltar que o Decreto nº 20.910, de 1932, tem aplicação tanto na hipótese de ações de repetição de indébito quanto na hipótese de ações declaratórias de reconhecimento de direito creditório. Como se sabe, os tribunais vêm entendendo que a ação declaratória de reconhecimento de direito creditório para fins de compensação prescinde de uma ação de repetição de indébito. Ou seja, o contribuinte ajuíza a ação para fins de compensação, mas a decisão judicial transitada em julgado permite a compensação ou a execução do título judicial – mesmo porque quando do trânsito em julgado, o contribuinte pode não possuir mais débitos. O mesmo ocorre com a ação de repetição de indébito: se o contribuinte tiver débitos quando do trânsito em julgado, ele poderá utilizar a decisão judicial para promover a compensação. Cabe verificar os julgados abaixo:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APROVEITAMENTO DA SENTENÇA PARA OS EFEITOS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, NO REGIME DA LEI 8.383/1991 (ART. 66).

Se a execução da sentença que julgou procedente a ação de repetição de indébito lhe é menos conveniente do que a compensação dos créditos cuja existência foi reconhecida no julgado, o contribuinte pode, com base na carga declaratória da sentença, fazer esse encontro de contas no âmbito do lançamento por homologação, independentemente de autorização judicial - bastando comunicar ao juiz da causa que não executara a condenação. Recurso especial não conhecido.

(REsp 136162/AL, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/1997, DJ 02/02/1998 p. 91)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. SUPERVENIENTE IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do CPC considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva.

Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 588202/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004 p. 123)

21. Observa-se que tanto as ações de repetição de indébito quanto as ações declaratórias para fins de compensação, ressalvadas as declaratórias puras, possuem eficácia executiva. De tal forma que o prazo para ajuizar ambas as ações será o previsto no art. 168 do CTN. Assim vem entendendo a Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTEÚDO CONDENATÓRIO. "CINCO MAIS CINCO".

1. Ação declaratória pura é imprescritível, mas, quando também há pretensão condenatória, restituição do indevido, sujeita-se ao fenômeno da prescrição.

2. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 750620/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/2007, DJ 25/04/2007 p. 305)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS. COMPENSAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. OFENSA NÃO CONFIGURADA. PRESCRIÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTEÚDO CONDENATÓRIO.

1. Afasta-se a alegada violação do art. 535 do CPC na hipótese em que a questão deduzida nos embargos de declaração restou apreciada no acórdão recorrido de forma clara, expressa e motivada.

2. Ação declaratória pura é imprescritível, mas, quando também há pretensão condenatória, restituição do indevido, sujeita-se ao fenômeno da prescrição.

3. O lapso temporal para a propositura da ação de restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS caracteriza-se como prescricional.

4. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

(REsp 666563/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2010, DJ 29/11/2004 p. 313)

22. Dessa forma, conforme já ressaltado, o sujeito passivo que opta por pleitear um indébito tributário pela via judicial terá dois prazos a observar:

a) o previsto no art. 168 do CTN para ajuizar a ação declaratória visando o reconhecimento de direito creditório ou a ação de repetição de indébito; e

b) o previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, para compensar o direito creditório reconhecido judicialmente ou promover a execução do crédito judicial.

II - RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

23. **O segundo questionamento refere-se à legitimidade do procedimento que vem sendo adotado pela RFB, desde a edição da IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997, de permitir que, na hipótese em que o sujeito passivo possui um título executivo judicial reconhecendo o direito creditório, possa ele optar pela restituição administrativa em vez de executar o título pela via do precatório.**

23.1 Indaga-se se tal procedimento estaria em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, além de não estar respaldado em lei, violaria a ordem de pagamento dos precatórios, afrontando a Constituição.

23.2 Em que pese o questionamento inicial referir-se à restituição, é possível estender a dúvida ao ressarcimento de créditos do IPI e do PIS/Cofins, bem como ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, também referenciados pela IN RFB nº 900, de 2008 (arts. 21 a 33).

Posicionamento da Cosit

24. Atualmente, a permissão para a restituição, ressarcimento ou reembolso de créditos reconhecidos judicialmente encontra-se disciplinada no art. 70 da IN RFB nº 900, de 2008, dispositivo já citado anteriormente, mas que se reproduz por uma questão de proximidade com os fatos apresentados neste tópico.

Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 1º A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o *caput* poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a efetivação da restituição, do ressarcimento, do reembolso ou para homologação da compensação, que

lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 2º Na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação somente poderão ser efetuados se o requerente comprovar a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário, ou a renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

§ 3º Não poderão ser objeto de restituição, de ressarcimento, de reembolso e de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.

§ 4º A restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado dar-se-ão na forma prevista nesta Instrução Normativa, caso a decisão não disponha de forma diversa.

25. Como dito, com vistas à restituição do indébito tributário, o sujeito passivo pode demandar administrativamente ou junto ao Poder Judiciário. Reconhecido o direito de crédito em ação judicial transitada em julgado, a efetiva devolução do indébito dar-se-á mediante autorização judicial em ação de execução por quantia certa contra a Fazenda Nacional, nos termos dos arts. 730 e 731 do CPC, por intermédio de precatório, conforme o art. 100 da Constituição Federal.

26. As linhas gerais da compensação tributária vieram traçadas no art. 170 do CTN, segundo o qual “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”.

27. O direito de compensar créditos do sujeito passivo reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado com créditos tributários tem fundamento no *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que se transcreve (respaldada nos arts. 170 e 170-A do CTN).

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

28. A compensação, uma forma de restituição indireta, é instituto inspirado nos princípios da equidade, da legalidade, da moralidade administrativa e da justiça fiscal, nos critérios lógico-jurídicos da economia de tempo e de dinheiro, e também na própria concepção moderna de direito, baseada na celeridade e efetiva satisfação de interesses que, antes antagônicos, se harmonizam por intermédio do princípio da reciprocidade das obrigações.

29. Portanto, é lícito ao contribuinte, vitorioso na ação de repetição de indébito tributário, optar pela compensação do crédito respectivo, em vez de utilizar o caminho mais demorado do precatório.

30. Diferentemente da compensação, inexistente lei autorizadora de restituição, na via administrativa, de indébito reconhecido na esfera judicial. Dessa forma, deve-se recorrer à interpretação sistemática, partindo da Constituição Federal em cujo art. 100, *caput*, ao disciplinar o pagamento dos precatórios, determina o respeito à ordem cronológica: “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....” (grifou-se). Esta inclusão em ordem cronológica busca respeitar os princípios da moralidade administrativa e da isonomia.

31. Na hipótese de obtenção de decisão judicial favorável transitada em julgado, proferida em ação condenatória ou em ação declaratória de reconhecimento de direito creditório, a jurisprudência do Poder Judiciário reconhece ao contribuinte a possibilidade de executar o título judicial, pretendendo o recebimento do crédito por via do precatório, ou proceder à compensação tributária.

32. Neste sentido, confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. OPÇÃO. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. INCLUSÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS APÓS SENTENÇA. NÃO-OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA COISA JULGADA.

1. Deferido o pedido de restituição, nada impede que as empresas optem pela compensação dos valores que foram indevidamente recolhidos a título de PIS com parcelas vencidas e vincendas da mesma exação. Inteligência do art. 66, § 2º, da Lei n. 8.383/91. Precedentes.

2. O STJ tem entendido que a atualização monetária e a inclusão de juros, mesmo após a liquidação da sentença, não configura violação da coisa julgada, visto que a correção monetária não é um plus, mas tem aplicação apenas para recompor o real valor aquisitivo da moeda.

3. Recurso especial a que se nega provimento. (RESP 232002/CE, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, DJ de 16.08.2004)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO OPÇÃO POR RESTITUIÇÃO EM ESPÉCIE DOS CRÉDITOS VIA PRECATÓRIO OU COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83 E 211/STJ.

1. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" Súmula nº 211/STJ.

2. Não há na hipótese dos autos violação à coisa julgada, pois a decisão que reconheceu o direito do autor à compensação das parcelas pagas indevidamente fez surgir para o contribuinte um crédito que pode ser quitado por uma das formas de execução do julgado autorizadas em lei, quais sejam, a restituição via precatório ou a própria compensação tributária.

3. Por derradeiro, registre-se que todo procedimento executivo se instaura no interesse do credor CPC, art. 612 e nada impede que em seu curso o débito seja extinto por formas diversas como o pagamento propriamente dito - restituição em espécie via precatório, ou pela compensação.

4. "Não se conhece de recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" Súmula 83/STJ.

5. Agravo Regimental improvido. (AGA 471645/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 19.12.2003)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO VIA COMPENSAÇÃO ASSEGURADO POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. EXECUÇÃO. OPÇÃO POR RESTITUIÇÃO EM ESPÉCIE DOS CRÉDITOS VIA PRECATÓRIO. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. AUSÊNCIA.

1. Operado o trânsito em julgado da decisão que determinou a repetição do indébito, é facultado ao contribuinte manifestar a opção de receber o respectivo crédito por meio de precatório regular ou compensação, eis que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação.

2. Não há na hipótese dos autos violação à coisa julgada, pois a decisão que reconheceu o direito do autor à compensação das parcelas pagas indevidamente fez surgir para o contribuinte um crédito que pode ser quitado por uma das formas de execução do julgado autorizadas em lei, quais sejam, a restituição via precatório ou a própria compensação tributária.

3. Por derradeiro, registre-se que todo procedimento executivo se instaura no interesse do credor CPC, art. 612 e nada impede que em seu curso o débito seja extinto por formas diversas como o pagamento propriamente dito - restituição em espécie via precatório, ou pela compensação.

4. Recurso Especial improvido. (RESP 551184/PR. Relator Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 01.12.2003)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENTENÇA TRÂNSITA EM JULGADO ASSEGURANDO A COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE SE PLEITEAR A REPETIÇÃO NA FASE EXECUTÓRIA.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que a jurisprudência já pacificada desta Corte é no sentido de que é possível ao contribuinte optar, na fase executória, pela repetição ou compensação do tributo recolhido indevidamente ou a maior, sem que isto implique ofensa à coisa julgada. (AGA 348015/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJ de 17.09.2001)

33. No que tange ao reconhecimento do direito de se optar, quando da execução do julgado, pela compensação ou pela restituição, como formas de aproveitamento de seu crédito, o STJ entende que é facultado ao contribuinte manifestar a opção de receber o respectivo crédito por meio de precatório regular ou efetuar a compensação.

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

35. Por fim, cumpre ressaltar que o entendimento ora consignado também é aplicável ao ressarcimento de créditos do IPI, ao ressarcimento de créditos relativos ao PIS/Cofins, bem como ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, sempre que essas “espécies de restituição” forem objeto de ações judiciais que, quando do trânsito em julgado, confirmem ao contribuinte um título executivo judicial.

36. Convém, porém, registrar, que, segundo uma corrente na RFB, há outra interpretação possível para o disposto no art. 100 da CF: tendo em vista que referido artigo se insere no capítulo do Poder Judiciário, que estabelece a estruturação e forma de atuação desse Poder, e orienta que, em havendo pagamento a ser feito por conta de decisão judicial (imaginese em fase/processo de execução), este deverá ser feito mediante apresentação de precatório que deverá observar ordem cronológica, sendo esta ordem cronológica de apresentação a única admitida (daí o destaque disposto “exclusivamente”). Dessa forma, o art. 100 da CF não teria o sentido emprestado nesta Nota Técnica, ou seja, o de que, em havendo decisão judicial em processo de repetição de indébito, ela terá que ser necessariamente executada pela via judicial, sendo vedada a restituição administrativa. Isto porque, em ações de repetição de indébito procedentes, resta certificada a ocorrência do indébito o que, a teor do art. 165 do CTN, seria o bastante para configurar o direito da repetição administrativa também.

III - AÇÕES JUDICIAIS QUE POSSUEM EFICÁCIA EXECUTIVA E QUE DEVEM SER OBJETO DE PEDIDO DE HABILITAÇÃO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO VERSUS AÇÕES JUDICIAIS QUE NÃO POSSUEM EFICÁCIA EXECUTIVA, QUE PODEM SERVIR DE PRECEITO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO (RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO), E QUE PRESCINDEM DE PRÉVIA HABILITAÇÃO.

37. A seguir, reproduz-se a questão apresentada pela Disit/SRRF10 e seu entendimento:

1. Questiona-se a possibilidade de serem homologadas compensações (DCOMP), ou efetuadas restituições administrativas, com base em decisões judiciais transitadas em julgado, quando não tenha sido objeto da ação judicial respectiva a existência de direito creditório em favor do sujeito passivo, ou quando não haja, na decisão judicial, disposição expressa autorizando a compensação ou determinando à Secretaria da Receita Federal do Brasil que proceda à restituição.

2. A dúvida decorre da redação dos preceitos da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, pertinentes às compensações e restituições baseadas em decisão judicial (note-se que, nos pontos que interessam à presente análise, idêntica era a redação das normas correspondentes da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005).

2.1. Com efeito, o *caput* do art. 70 da IN RFB nº 900, de 2008, ao tratar da restituição e da compensação baseadas em ação judicial, exige a ocorrência “do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório” (grifou-se). Vale repetir, a decisão judicial a que se refere o dispositivo – que é exatamente o preceito normativo disciplinador da restituição e da compensação baseadas em ação judicial – deve ter como conteúdo o reconhecimento de um direito creditório em favor do sujeito passivo.

2.2. Mais ainda, no § 1º do mesmo artigo, está explicitado que a “autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o *caput* poderá exigir do sujeito passivo” cópia do inteiro teor da decisão.

3. A fim de exemplificar os problemas que costumam surgir em face da redação dos dispositivos em comento, tome-se a situação, sobremaneira freqüente, em que um contribuinte ajuizou um mandado de segurança visando a obstar a exigência de PIS/Pasep e Cofins com a amplitude que decorreria da aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Esse contribuinte recebe decisões desfavoráveis nas primeira e segunda instâncias e, só muitos anos mais tarde, obtém, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a declaração incidental da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. A ação transita em julgado dessa forma. Com base nessa ação, então, o contribuinte efetua compensações (mediante entrega de DCOMP) ou pede a restituição administrativa de valores que pagou a título de PIS/Pasep e Cofins decorrentes da incidência do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

3.1. Na situação do exemplo em foco, será deferida a habilitação do crédito judicial, por força da interpretação esposada na SCI/Cosit nº 3, de 26 de janeiro de 2007. Deveras, consoante nesta afirmado, “quando o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela SRF for inerente ao objeto da ação judicial, deve-se entender que a decisão judicial atende ao requisito para habilitação ao crédito, não sendo necessário que o reconhecimento de crédito tributário seja o único objeto e nem mesmo o objeto central da ação” (item 15). Isso apesar de o § 2º do art. 51 da IN SRF nº 600, de 2005 (atual § 4º do art. 71 da IN RFB nº 900, de 2008), explicitamente exigir, para a habilitação, que a ação tenha por objeto o reconhecimento de crédito e que tenha havido reconhecimento de crédito pela decisão judicial transitada em julgado.

4. Não existiria grande dificuldade em extrapolar o entendimento vazado no supracitado item 15 da SCI/Cosit nº 3, de 2007, não fosse o fato de, em outro ponto dela mesma, ter sido explicitamente consignado que a habilitação é um mero procedimento sumário, que não implica, de forma alguma, presunção de que a compensação deva ser homologada (ou deva a restituição ser deferida, infere-se), conforme abaixo se lê (sublinhou-se; o negrito consta do original):

19. Dessa forma, o disposto nos incisos II e III do § 2º do art. 51 da IN SRF nº 600, de 2005, não deve ser interpretado com o rigor da literalidade de sua redação no sentido de que, para habilitação do crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, necessariamente deve a ação ter por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela SRF ou haver o reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado, mesmo porque essa habilitação, que precede à compensação propriamente dita, é apenas uma medida preparatória para a efetivação da compensação, não se constituindo no processo de homologação propriamente dito.

5. Muito pior parece ser a situação quando a decisão judicial que se pretenda invocar como suporte da compensação ou da restituição administrativa tiver sido proferida em um mandado de segurança. Deveras, conforme consabido, o mandado de segurança não é instrumento passível de utilização para o fim de se repetir indébito (Súmula 271 do STF: “Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.”). Essa restrição, aliás, é enfatizada na própria SCI/Cosit nº 3, de 2007, conforme se reproduz abaixo (grifou-se):

22.5 Há ainda o mandado de segurança, que também é ação adequada para declaração do direito à compensação tributária, conforme entendimento expresso na Súmula nº 213 do Superior Tribunal de Justiça, lembrando que, a teor da Súmula nº 271 do Supremo Tribunal Federal, a concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a

período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria. Portanto, os efeitos patrimoniais do mandado de segurança somente são gerados a partir de seu provimento.

6. Dessarte, caso se pretenda deferir um pedido administrativo de restituição, ou homologar uma DCOMP, com base em uma decisão judicial de cunho meramente declaratório, ou em um mandado de segurança (no qual incidentalmente tenha sido declarada a inconstitucionalidade de um dispositivo legal), não parece seguro asseverar que se esteja simplesmente dando cumprimento à decisão judicial, consoante a dicção do art. 70, § 1º, da IN RFB nº 900, de 2008 (e do art. 50, § 1º, da IN SRF nº 600, de 2005). Estar-se-á, salvo melhor juízo, indo além daquilo que foi determinado na decisão judicial – e, o que é pior, indo além da (quiza de encontro a) regulamentação da matéria estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil –, para, administrativamente, reconhecer um direito creditório que, de ordinário, o fisco não reconhece administrativamente.

7. Em suma, não parece ser possível invocar o art. 70 da IN RFB nº 900, de 2008, para deferir um pedido de restituição ou homologar uma compensação nesses casos. Poder-se-ia, talvez, restituir ou homologar a DCOMP com base, diretamente, no CTN (art. 165), pela inferência de que a decisão judicial levaria ao reconhecimento indireto de um pagamento indevido. Entretanto, mostra-se temerário defender esse procedimento administrativo, tendo em conta o fato de que a regulamentação existente, especificamente aplicável a restituições e compensações baseadas em ações judiciais, não possibilita o deferimento do pedido de restituição, nem a homologação de DCOMP, quando não se trate de dar cumprimento à decisão judicial na qual o contribuinte pretensamente esteja se amparando.

PROPOSTA DE SOLUÇÃO

8. Não encontra respaldo na IN RFB nº 900, de 2008 (tampouco encontrava na IN SRF nº 600, de 2005), a homologação de DCOMP ou a restituição administrativa de valores sob a inferência de que um direito creditório decorreria indiretamente de decisões judiciais proferidas em ações cujo objeto não seja o reconhecimento em favor do sujeito passivo de crédito contra a Fazenda Nacional, sobretudo se se tratar de uma decisão em mandado de segurança.

8.1. É entendimento desta Disit que, para as unidades da RFB homologarem DCOMP ou restituírem administrativamente créditos ao sujeito passivo com fundamento na IN RFB nº 900, de 2008 (ou na IN SRF nº 600, 2005), é necessário que a ação judicial que enseje a homologação ou a restituição tenha como objeto o reconhecimento em favor do sujeito passivo de crédito contra a Fazenda Nacional e que a decisão nela proferida expressamente determine a restituição ou autorize a compensação.

9. Caso seja acolhida a proposta aqui vazada, considera esta Disit assaz oportuna a revogação da SCI/Cosit nº 3, de 2007. Não só porque ela contraria frontalmente a literalidade do § 2º do art. 51 da IN SRF nº 600, de 2005 (atual § 4º do art. 71 da IN RFB nº 900, de 2008), mas, sobretudo, porque soa demasiado contraditório deferir um pedido de habilitação e, depois, recusar a restituição ou proceder à não-homologação da compensação sob o fundamento de que a decisão judicial invocada – aquela mesma cuja habilitação havia sido deferida! – não confere ao contribuinte o direito de restituição ou de compensação que ele pretende exercer.

10. Por fim, parece a esta Disit que a alteração da redação dos arts. 70 e 71 da IN RFB nº 900, de 2008, é única forma de implementar (caso se pretenda fazê-lo) o entendimento segundo o qual uma decisão judicial que só indiretamente permita inferir

a existência de um direito creditório em favor do sujeito passivo possa ser fundamento suficiente para o deferimento de restituição administrativa ou a homologação de compensação tributária. Para que as Unidades da RFB possam proceder dessa forma, com segurança, é imprescindível que seja suprimida da regulamentação administrativa a exigência de que a decisão judicial reconheça o direito creditório e de que o deferimento administrativo da restituição ou a homologação da DCOMP configure cumprimento da decisão judicial.

Posicionamento da Cosit

38. Como é cediço, as ações tributárias podem ser classificadas de acordo com sua natureza. São ações comuns em matéria tributária: ação declaratória (de inexistência de relação jurídico-tributária, de reconhecimento de imunidade, de reconhecimento de isenção), constitutiva negativa (ação anulatória de lançamento fiscal), condenatória (ação de repetição de indébito), mandamental (mandado de segurança) ou a combinação entre elas (ação declaratória de reconhecimento de direito creditório para fins de compensação, mandado de segurança para fins de compensação, ação declaratória de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma, cumulada com pedido de repetição de indébito etc).

39. Não há dúvida de que as ações que reconheçam direito creditório possam ser utilizadas para fins de compensação ou restituição via precatório. Contudo, nas ações em que não há reconhecimento de direito creditório, mas há o reconhecimento de uma isenção, de uma imunidade, havendo, por vezes, uma declaração incidental de inconstitucionalidade, há dúvidas quanto à possibilidade de utilização da decisão judicial para fins de compensação ou restituição. Daí o questionamento da consultante (Disit/SRRF10), que procura saber se essas ações devem ser objeto de habilitação, uma vez que, a rigor, não conferem ao sujeito passivo um direito creditório.

40. Antes de se proceder à análise da questão, importa ressaltar que o assunto comporta diversas interpretações possíveis. Todavia, faz-se necessário tentar estabelecer determinados aspectos gerais à luz da doutrina e jurisprudência, para que se possa verificar, ao final, quais ações devem ser objeto de prévia habilitação.

41. A fim de tratar o assunto de forma didática, dividem-se as ações judiciais em três grupos: ações que conferem ao contribuinte um título executivo judicial (ações condenatórias ou declaratórias com eficácia executiva); ações que possuem natureza declaratória pura (sem eficácia executiva); e mandado de segurança, por conta de suas especificidades.

42. Além disso, como premissa da análise, entende-se que o art. 475-N do CPC, ao dispor que é título executivo judicial “a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia”, não eliminou do ordenamento jurídico as ações declaratórias puras, tendo expurgado, tão-somente, o antigo dogma de que as ações condenatórias possuíam o monopólio da executividade.

Ações que possuem eficácia executiva

43. As ações mais representativas desse grupo são as ações declaratórias de reconhecimento de direito creditório para fins de compensação e as ações de repetição de indébito. Nesses casos, em regra, o STJ vem entendendo que ambas as ações possuem carga declaratória e eficácia executiva, de forma que a sentença proferida em ação declaratória para fins de compensação é um título executivo e a sentença proferida em ação de repetição de indébito pode ser utilizada para fins de compensação, com base em sua carga declaratória. Confirmam-se os julgados abaixo:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APROVEITAMENTO DA SENTENÇA PARA OS EFEITOS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, NO REGIME DA LEI 8.383/1991 (ART. 66).

Se a execução da sentença que julgou procedente a ação de repetição de indébito lhe é menos conveniente do que a compensação dos créditos cuja existência foi reconhecida no julgado, o contribuinte pode, com base na carga declaratória da sentença, fazer esse encontro de contas no âmbito do lançamento por homologação, independentemente de autorização judicial - bastando comunicar ao juiz da causa que não executara a condenação. Recurso especial não conhecido.

(REsp 136162/AL, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/1997, DJ 02/02/1998 p. 91)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. SUPERVENIENTE IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do CPC considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva.

Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 588202/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004 p. 123)

44. Observa-se que, nessas espécies de ações, o contribuinte visa, desde o início, a restituição ou a compensação de um indébito, de forma que o ajuizamento da ação deverá ser realizado no prazo previsto no art. 168 do CTN. Cumpre verificar:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTEÚDO CONDENATÓRIO. "CINCO MAIS CINCO".

1. Ação declaratória pura é imprescritível, mas, quando também há pretensão condenatória, restituição do indevido, sujeita-se ao fenômeno da prescrição.

2. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 750620/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/2007, DJ 25/04/2007 p. 305)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS. COMPENSAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. OFENSA NÃO CONFIGURADA. PRESCRIÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTEÚDO CONDENATÓRIO.

1. Afasta-se a alegada violação do art. 535 do CPC na hipótese em que a questão deduzida nos embargos de declaração restou apreciada no acórdão recorrido de forma clara, expressa e motivada.

2. Ação declaratória pura é imprescritível, mas, quando também há pretensão condenatória, restituição do indevido, sujeita-se ao fenômeno da prescrição.

3. O lapso temporal para a propositura da ação de restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS caracteriza-se como prescricional.

4. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

(REsp 666563/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2004, DJ 29/11/2004 p. 313)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ.

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação

jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

3. No caso, os pagamentos impugnados datavam de mais de 10 anos da propositura da ação. Prescrição verificada.

4. Recurso especial provido.

(REsp 675767/AL, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2008, DJ 12/05/2008)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. PIS. DECRETOS-LEI N. 2.445/88 E 2.449/88. PRESCRIÇÃO. AÇÃO AJUIZADA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC N. 118/05. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES.

1. Nas ações objetivando a repetição e/ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas antes da vigência da LC n. 118/05, o prazo prescricional é de cinco anos a contar da homologação, que, se tácita, ocorre depois de transcorridos cinco anos do fato gerador. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Seção de Direito Público do STJ.

2. A Corte Especial, por ocasião do julgamento da AI no EREsp 644.736/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, (DJ 27.8.2007, p. 170) declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, sendo, portanto, inaplicável ao caso.

3. Agravo regimental não-provido.

(AgRg no Ag 1055530/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJ 26/11/2008)

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA SOCIAL URBANA - TRABALHADORES RURAIS - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM PEDIDO ANULATÓRIO DE LANÇAMENTO - PRETENSÃO PRESCRITÍVEL - PRESCRIÇÃO JÁ OCORRIDA - AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR.

1. O art. 4º do CPC assegura à parte o direito de obter declaração de existência ou inexistência de relação jurídica, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

2. Essa norma, entretanto, não se aplica às ações que, embora denominadas declaratórias, trazem em seu bojo pretensão condenatória ou constitutiva, como é o caso

do pedido de nulidade de lançamentos tributários e de reconhecimento do direito à compensação.

3. Direito à repetição do indébito de contribuição à Previdência Social Urbana dos trabalhadores rurais já atingido pela prescrição, como afirmou a instância de origem.

4. Ausência de interesse de agir na obtenção da tutela declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 952919/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJ 03/09/2009)

45. Conforme entendimento já exarado na presente Nota Técnica, o contribuinte terá dois prazos a observar: o previsto no art. 168 do CTN para ajuizar a ação declaratória de reconhecimento de direito creditório ou a ação de repetição de indébito; e o prazo previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, para compensar o direito creditório reconhecido judicialmente ou promover a execução do crédito judicial.

46. Observe-se, ainda, que as sentenças proferidas nessas espécies de ações são títulos executivos judiciais, a teor do art. 475-N do CPC. Dessa forma, conforme já consignado, não há que se falar em restituição administrativa, sob pena de violação ao art. 100 da CF/88. No sentido da possibilidade de repetição via precatório:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA CONDENATÓRIA DO DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RESTITUIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1114404/MG, DJ 22/02/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. O contribuinte tem a faculdade de optar pelo recebimento do crédito por via do precatório ou proceder à compensação tributária, seja em sede de processo de conhecimento ou de execução de decisão judicial favorável transitada em julgado.

(AgRg no REsp 1086243/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJ 27/04/2010)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA CONDENATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AO FINSOCIAL. REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO. POSSIBILIDADE.

1. Na hipótese de obtenção de decisão judicial favorável trãnsita em julgado, proferida em ação condenatória, abre-se ao contribuinte a possibilidade de executar o título judicial, pretendendo o recebimento do crédito por via do precatório, ou proceder à compensação tributária.

2. É facultado ao contribuinte manifestar a opção de receber o respectivo crédito por meio de precatório regular ou compensação, haja vista que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação.

3. (Precedentes do STJ)

4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 605897/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/05/2004, DJ 31/05/2004)

Ações judiciais que possuem natureza declaratória pura

47. No âmbito tributário, as ações mais representativas desse grupo são as ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária, ações declaratórias de reconhecimento de imunidade e ações declaratórias de reconhecimento de isenção, todas em suas formas puras, ou seja, não combinadas com ação de repetição ou de declaração de reconhecimento de direito creditório, e desprovidas de eficácia executiva.

48. Nessas hipóteses, o sujeito passivo visa tão-somente a declaração acerca de uma situação jurídico-tributária. Em matéria tributária, geralmente, a ação declaratória visa impedir a constituição de crédito tributário futuro. Quando a decisão favorável ao contribuinte transita em julgado, não há um título judicial executivo, mas o reconhecimento expresso e definitivo do Poder Judiciário no sentido de que o contribuinte é imune ou isento (declaratória positiva) ou de que determinada lei ou ato é inconstitucional ou ilegal (declaratória negativa).

49. Nesses casos, em regra, o sujeito passivo não efetuará nenhum pagamento. Se o fizer, deverá ajuizar também uma ação de repetição de indébito ou uma ação declaratória de reconhecimento de direito creditório para fins de compensação. Significa dizer que a sentença em ação declaratória pura não é título executivo judicial, mas pode servir de preceito para a ação de natureza condenatória.

50. No sentido de que a sentença em ação declaratória pura não é título executivo judicial, transcreve-se a ementa do acórdão do STJ proferido no Resp nº 602.469-BA:

PROCESSUAL CIVIL. SENTENÇA QUE RECONHECE A INEXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO DE RECOLHER TRIBUTO. PROVIMENTO JURISDICIONAL PURAMENTE DECLARATÓRIO. AJUIZAMENTO DE LIQUIDAÇÃO COM O OBJETIVO DE MENSURAR SUPOSTO INDÉBITO TRIBUTÁRIO PARA COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A doutrina processual moderna rompeu o dogma de que as sentenças declaratórias nunca seriam dotadas de eficácia executiva. Passou a entender que, quando a sentença, mesmo declaratória, trouxer a definição integral da norma jurídica individualizada, inexistente razão lógica para, antes da execução, ajuizar-se nova ação com o objetivo de mais uma vez certificar o provimento. Precedentes da Seção: EREsp 609.266/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 11.09.06 e EREsp 502.618/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 01.07.05.

2. Entendimento inaplicável ao caso concreto. O pedido formulado na ação de conhecimento foi puramente declaratório, por objetivar tão-somente o afastamento da exação impugnada. A pretensão não albergava compensação de indébito tributário, ainda que na esfera administrativa, como pretendeu o contribuinte ao ajuizar o processo de liquidação.

3. Recurso especial não provido.

51. Como é cediço, o STF editou o enunciado nº 239 de sua súmula, com o seguinte teor: “a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz

coisa julgada em relação aos posteriores”. Funda-se o verbete na previsão do art. 469 do CPC, segundo o qual apenas o dispositivo da sentença faz coisa julgada, não seus motivos e fundamentos. Aqueles que defendem a adoção irrestrita da súmula justificam-na no fato de que a declaratória somente tem cabimento diante de relação jurídica visualizável, não sendo admissível conferir-lhe efeitos prospectivos, sob pena de ela ser equiparada à ADIN. Contudo, o STJ vem abrandando o rigor da súmula STF nº 239, no que tange a imunidades e isenções. Nesse sentido, confirmam-se:

RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA – INCIDÊNCIA DE ICMS EM OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO - LITISPENDÊNCIA - COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA - PREQUESTIONAMENTO.

I - A propositura de ação declaratória de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária é legitimada pelo fato de o contribuinte desejar obter a certeza sobre a existência ou inexistência de uma relação jurídico-tributária (se há ou não, em relação a ele ou ao seu caso, imunidade, não-incidência ou isenção). Não pode versar sobre a lei em tese, e sim sobre fato gerador determinado. Visa a extrair do Poder Judiciário a declaração de que o fato realizado dá ensejo a posterior exigência tributária.

II - Como a obrigação tributária é uma só, a existência de uma ação anterior induz sim a litispendência e coisa julgada. Isto porque havendo imunidade, esta haverá sempre, independentemente do exercício financeiro; configurando-se hipótese de não-incidência, sempre haverá não-incidência, e, por fim, existindo isenção, sempre existirá isenção, até que advenha lei que a revogue.

(REsp 232926/MG, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2000, DJ 09/10/2000)

AÇÃO DECLARATÓRIA. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO. PARCELAS DE OUTRA NATUREZA. CABIMENTO. ARTIGO 4º, I, DO CPC.

I - Ação originária que visa obter a declaração de não incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas outras que não tenham natureza remuneratória, se enquadra nos ditames do artigo 4º, I, do CPC quanto ao seu cabimento. Precedentes: REsp nº 88.855/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 06/12/04, p. 239; REsp nº 746.897/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 29/08/2005, p. 228; REsp nº 232.296/MG, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 09/10/2000. p. 132.

II - Recurso provido para que se aprecie o mérito da apelação interposta pela ora recorrente.

(REsp 872511/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 08/03/2007)

EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. EXPORTAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. RECONHECIMENTO DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS NOS CASOS EM QUE OS PRODUTOS SEJAM CARACTERIZADOS COMO SEMI-ELABORADOS. VIGÊNCIA DA LC Nº 65/91. ACOLHIMENTO DA COISA JULGADA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

2. Inexiste ofensa aos artigos 458, II, III e 535, II, do Código de Processo Civil quando o decisório vergastado debateu os temas centrais da lide chegando mesmo a alongar-se na explicitação da matéria levantada pela recorrente.

3. O objetivo de uma ação declaratória é obter a emissão de sentença com a correspondente produção da coisa julgada que torne absolutamente indiscutível, num eventual processo futuro, a existência ou não daquela relação jurídica que o juiz disse existir ou não existir, ou seja, serve como poderoso modo de prevenção de litígios.

4. Na hipótese vertente nos autos, a recorrida obteve, em ação declaratória, acórdão (transitado em julgado) que declarou expressamente a inexistência de relação jurídica entre ela e a Fazenda que a obrigasse ao recolhimento do ICMS sobre as exportações efetuadas quanto aos produtos classificados na NBM 72.25.10.

5. A sentença proferida em Ação Declaratória, desonerando o contribuinte do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, surte efeitos enquanto perdurar o contexto jurídico em que ela foi proferida, o que equivale dizer que a força da coisa julgada consolidada na ação declaratória não pode ser modificada a não ser que sobrevenha alteração legislativa.

6. Recurso especial ao qual se nega provimento.

(REsp 747306/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/09/2005, DJ 07/11/2005)

52. Os objetos das ações declaratórias tributárias podem ser os mais diversos possíveis. O contribuinte poderia, por exemplo, em sede de mandado de segurança, obter decisão declaratória no sentido de poder compensar, com créditos próprios, débitos consolidados em parcelamento, hipótese em que o tribunal declararia, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 74, § 3º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse caso, haveria dúvida se a decisão teria efeitos prospectivos.

53. Admitindo-se que determinadas ações declaratórias puras possam ter efeitos prospectivos, casos em que haveria sentenças meramente declaratórias que, embora não constituíssem títulos judiciais executivos, poderiam servir de preceito para o pedido de restituição – administrativo ou judicial – ou para a declaração de compensação. Nesses casos, a Administração poderia conferir a autenticidade do pagamento ou o encontro de contas, bem como outras razões de fato ou de direito, mas não poderia deixar de reconhecer o direito creditório alegando que o contribuinte não é imune ou isento ou, ainda, que determinada lei não é inconstitucional, uma vez que essa questão específica já se encontraria definitivamente resolvida no âmbito judicial, no caso concreto.

54. Em tese, apenas por descuido, o sujeito passivo continuaria efetuando pagamentos após a decisão que lhe reconheceu a imunidade ou a isenção. E mais: nos casos em que o sujeito passivo efetivamente recolheu tributo, seja antes ou durante a ação judicial, o esperado seria que ele ajuizasse também a ação de repetição ou a ação de reconhecimento de direito creditório para fins de compensação, sob pena de extinção do direito à repetição por decurso de prazo.

55. Se o contribuinte efetuar pagamentos e ajuizar uma ação declaratória pura, ainda que obtenha decisão favorável transitada em julgada, somente poderá repetir o indébito se não houver decorrido o prazo de cinco anos contados do pagamento, uma vez que nada o impedia de ajuizar ação dotada de eficácia executiva. É que a ação declaratória pura não pode ser

considerada hipótese de suspensão ou interrupção do prazo extintivo do direito à repetição. Por essa razão, aliás, é que a prescrição para repetição do indébito é matéria estranha às ações puramente declaratórias. Confirmam-se, a respeito, a Ementa e o Voto do Min. Castro Meira no AgRg no REsp nº 1.043.909:

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT. PRESCRIÇÃO. ARTS. 168, I, e 156, I, do CTN. AÇÃO MERAMENTE DECLARATÓRIA. DESNECESSIDADE DE ANÁLISE.

1. Ainda que se pudesse aplicar ao caso o chamado efeito translativo dos recursos, como requer a Fazenda Pública agravante, não há motivo para que se analise o tema da prescrição (arts. 168, I, e 156, I, do CTN), pois a impetrante, ora agravada, jamais deduziu pretensão repetitória de valores pagos indevidamente.
2. O pedido contido na inicial do mandamus limitou-se à declaração de inexigibilidade da contribuição para o SAT, enquanto não houvesse a edição de lei determinando o alcance das expressões "atividade preponderante", "risco leve, médio e grave", contidas no art. 22 da Lei nº 8.212/91.
3. Agravo regimental não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A agravante defende, em suma, que o tema relativo à prescrição da pretensão de repetir o indébito tributário deveria ter sido conhecido, ainda que ausente o requisito do prequestionamento, por se cuidar de matéria de ordem pública.

Não lhe assiste razão, todavia.

Ainda que se pudesse aplicar ao caso o chamado efeito translativo dos recursos, como requer a agravante, não há motivo para que se analise o tema da prescrição, pois a impetrante, ora agravada, jamais deduziu pretensão repetitória de valores pagos indevidamente.

O pedido contido na inicial do mandamus limitou-se à declaração de inexigibilidade da contribuição para o SAT, enquanto não houvesse a edição de lei determinando o alcance das expressões "atividade preponderante", "risco leve, médio e grave", contidas no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Subsidiariamente, requereu-se fosse declarada a inexigibilidade da contribuição, "no que exceder a alíquota de 1% (um por cento), enquanto não houver edição de lei determinando o alcance das expressões 'atividade preponderante, risco leve, médio e grave', utilizadas pelo artigo da Lei nº 8.212/91" (fl. 14).

Diante do cunho meramente declaratório dos pedidos, não há razões para que se examine eventual violação de dispositivos ligados à prescrição do direito de pleitear a restituição de indébito. (Grifado)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto.

(AgRg no REsp 1043909/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJ 21/10/2008)

56. Em resumo, ter-se-ia o seguinte:
- a) a sentença proferida em ação declaratória pura, transitada em julgado, não é título executivo judicial;
 - b) dependendo do objeto, a sentença proferida em ação declaratória pura, transitada em julgado, pode servir de preceito para eventual pedido de restituição ou declaração de compensação. Eventual pedido administrativo de restituição não implicaria ofensa ao art. 100 da CF/88, mesmo porque a Administração poderia/deveria analisar outras questões, de fato ou de direito;
 - c) o contribuinte que ajuíza ação declaratória pura encontra-se inerte em relação a eventual pagamento por ele considerado indevido, uma vez que nada impede o ajuizamento de ação provida de eficácia executiva; e
 - d) em que pese poder servir de preceito para ação de repetição, a ação declaratória pura não pode ser considerada como hipótese de suspensão ou interrupção do prazo extintivo do direito à repetição, uma vez que, nesse caso, restaria configurada a inércia do contribuinte.

Mandado de Segurança

57. Na lição de Teresa Arruda Alvim Wambier, “(...) a sentença no mandado de segurança pode ser condenatória, constitutiva, executória, e, em todos esses casos, em maior ou menor escala, declaratória, mas acima de tudo (...) é mandamental”. (WAMBIER, Tereza Arruda Alvim. Nulidades do processo e da sentença. 5. ed. rev., ampl. e atual. de acordo com as Leis 10.325/2001, 10.358/2001 e 10.444/2002. São Paulo: RT, 2005. p. 101-105).

58. Além de poder apresentar diversas naturezas, o mandado de segurança, especialmente em matéria tributária, possui outras especificidades, tendo em vista as seguintes súmulas:

Súmula STJ 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula STF 269: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula STF 271: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

59. Dessa forma, no caso concreto, o alcance da sentença no mandado de segurança deverá ser analisado a partir de sua natureza e dos enunciados das súmulas do STJ e STF. Cabe verificar alguns julgados do STJ acerca do mandado de segurança, a fim de se extrair alguns preceitos importantes.

60. O STJ, acerca do aparente conflito entre a Súmula STJ 213 e as Súmulas STF 269 e 271 – tendo em vista que a compensação é forma de repetição –, tem se pronunciado da seguinte forma:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO DO WRIT PARA DECLARAR O DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Esta Corte já se pronunciou no sentido de se admitir a impetração de mandado de segurança com o fim de declarar o direito à compensação tributária e, não havendo discussão de valores, não se pode dizer que o provimento judicial estaria produzindo efeitos pretéritos. Precedentes: REsp 782.893/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 29.6.2007; EAg 387.556/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Primeira Seção, DJ de 9.5.2005.

2. Agravo regimental provido. (Grifado)

(AgRg nos EDcl no REsp 770964/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2009, DJ 19/11/2009)

PROCESSO CIVIL – MANDADO DE SEGURANÇA: CABIMENTO – ICMS – COMPENSAÇÃO – DIREITO DECORRENTE DA INCONSTITUCIONAL MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DE 17% PARA 18% PELA LEI 6.556/89 – DECADÊNCIA – EFEITO DECLARATÓRIO – SÚMULAS 269 E 271/STF: INAPLICABILIDADE.

1. O mandado de segurança, segundo jurisprudência desta Corte (Primeira Seção), pode ser usado com efeito declaratório tão-somente (tese jurídica sobre a qual guardo reservas) e por isso, não havendo discussão de valores, não se pode dizer que o provimento judicial estaria produzindo efeitos pretéritos. Daí porque se afasta a incidência da Súmula 271/STF.

2. Pedido formulado na inicial no sentido de garantir-se a compensação de valores já recolhidos com débitos de ICMS. Possibilidade.

3. Em se tratando de writ preventivo, não há que se falar em decadência. Precedentes da Corte.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido. (Grifado)

(REsp 782.893/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 21/06/2007, DJ 29/06/2007)

61. De fato, o mandado de segurança, desde que possua efeitos exclusivamente declaratórios, não importa em restituição ou compensação de valores pagos a maior. É por essa razão que não haveria afronta à Súmula STF 271. Eventual pagamento poderia ser objeto de pedido de restituição – administrativo ou judicial – ou de declaração de compensação, desde que observado o prazo previsto no art. 168 do CTN. Tanto é assim que a própria súmula referenciada ressalva: “concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”. (grifou-se).

61.1 Leia-se, a seguir, extrato do voto da Min. Eliana Calmon, no AgRg no REsp nº 1.069.253:

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): - Esta Corte reconhece a viabilidade da utilização de mandado de segurança para postular a declaração de direito à compensação, nos termos da Súmula 213/STJ. Porém é preciso conformar esse desvirtuamento à brasileira do mandado de segurança com outros enunciados jurisprudenciais de relevo, tal qual as Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal, que impedem o manejo da ação constitucional como sucedâneo de ação de cobrança.

Entendo que o aparente conflito - bem exposto nas razões recursais - encontra solução na análise conjugada da Súmula 213 com o regime de lançamento a que está sujeito à espécie tributária em discussão. Em outras palavras, não há viabilidade de pretensão condenatória em mandado de segurança ou seu cúmulo objetivo com pretensão declaratória ou mandamental, mas é perfeitamente cumulável - e até recomendável - a pretensão declaratória com mandamental, como se observa na presente hipótese.

Daí não ser evidente o intuito da impetrante de recuperar créditos pretéritos, mas presente o interesse de agir na declaração da invalidade da imposição tributária, cujos efeitos patrimoniais devem ser perseguidos junto à Administração tributária, no regime de lançamento por homologação ou pela via judicial em ação de repetição de indébito. (Grifado)

(AgRg no REsp 1.069.253/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 18/06/2009, DJ 01/07/2009)

62. Imagine-se, portanto, que o contribuinte impetrasse mandado de segurança preventivo a fim de proteger o seu direito de não ser tributado em razão de determinada lei que julgasse inconstitucional. A sentença favorável ao contribuinte, transitada em julgado, não teria eficácia executiva, mas poderia servir de preceito para pedido de restituição ou declaração de compensação, ressalvado, contudo, o fato de o prazo extintivo do direito de repetir o indébito não ter sido, em momento algum, interrompido ou suspenso pela ação mandamental. Isso porque, conforme já afirmado, nada impedia que o contribuinte ajuizasse ação com eficácia executiva. Observem-se os julgados abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA OBJETIVANDO A DISPENSA DO PAGAMENTO DE DETERMINADAS VERBAS FINANCEIRAS RELATIVAS ÀS PRESTAÇÕES ATUAIS E FUTURAS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO PLEITEANDO A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE RECOLHIDO A MAIOR QUANDO DO PAGAMENTO DAS PARCELAS PRETÉRITAS. LITISPENDÊNCIA: INEXISTÊNCIA, POR SEREM DIVERSOS OS PEDIDOS. SUSPENSÃO OU INTERRUPTÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O AJUZAMENTO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO: NÃO-OCORRÊNCIA, POR SER A ÚLTIMA INDEPENDENTE DA AÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO NÃO CONHECIDO.

I - O mandado de segurança não é a via adequada para pleitear-se a restituição do montante recolhido a maior, quando do pagamento das parcelas pretéritas.

II - Como o 'writ' alcança as prestações atuais e futuras, nada obstava que o impetrante propusesse simultaneamente ação de repetição do indébito, pleiteando a restituição do recolhimento a maior, efetuado quando do pagamento das parcelas preteridas.

III - Não há que se falar em litispendência, se a ação de mandado de segurança tem pedido diverso da ação de repetição do indébito. Para que uma ação seja idêntica a outra é necessário que ambas tenham as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

IV - O mandado de segurança não é causa suspensiva ou interruptiva do prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição do indébito.

V - Recurso especial não conhecido. (Grifado)

(REsp nº 32026/RJ, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL, Segunda Turma, julgado em 16/05/1997, DJ 23/06/1997)

PROCESSUAL CIVIL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO INCIDENTE SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. AÇÕES DECLARATÓRIA E CONDENATÓRIA. CAUSA DE PEDIR E PEDIDOS DIVERSOS. INEXISTÊNCIA DE LITISPENDÊNCIA. PRECEDENTES.

(...)

6. "O provimento declaratório não implica em condenação, apenas declara, acerta, elucida, esclarece um determinado direito e seu preciso limite, não comportando, por isso, execução do declarado". (REsp nº 38018/SP, Rel. Min. CÉSAR ÁSFOR ROCHA)

7. "Em se tratando de ação de natureza meramente declaratória, a decisão vale como preceito para a ação de natureza condenatória, se proposta, onde a matéria deverá ser amplamente debatida. (REsp nº 5059/PE, Rel. Min. JOSÉ DE JESUS ILHO)

8. Recurso provido, com o retorno dos autos ao Juízo de origem, a fim de que o mesmo, afastada a preliminar de litispendência, prossiga no julgamento da ação. (Grifado)

(REsp nº 476703/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 06/02/2003, DJ 10/03/2003)

63. No que tange aos pagamentos efetuados a partir da impetração do mandado de segurança, verificam-se decisões judiciais, mesmo no âmbito tributário, no sentido de que tais valores seriam restituíveis, não obstante a inaplicabilidade, em matéria tributária, do art. 1º da Lei nº 5.021, de 9 de junho de 1966 – com idêntica previsão no atual art. 14, § 4º, da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009. Cumpre transcrever:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – DECISÃO PROIBINDO O DESCONTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NOS PROVENTOS DE APOSENTADORIA – TRÂNSITO EM JULGADO – EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL – INTERPRETAÇÃO DO ART. 1º DA LEI 5.021/66.

1. Hipótese em que, no curso de mandado de segurança, houve descumprimento de ordem judicial com o recolhimento indevido da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria. Mandamus que transitou em julgado favoravelmente aos impetrantes.

2. Pretensão de execução do título judicial buscando a restituição dos valores indevidamente recolhidos a partir da impetração.

3. Segundo o art. 1º da Lei 5.021/66, "o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público federal, da administração direta ou autárquica, e a servidor público estadual e municipal, somente será efetuado relativamente a prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial". Dispositivo que se restringe ao pagamento de vencimentos e vantagens aos servidores públicos, não tendo aplicação à hipótese de desconto ilegal na folha de pagamento. Precedente do STJ (AgRg Ag 318.923/DF, Rel. Min. José Delgado).

4. Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sentença concessiva da segurança deve ser considerada título executivo apto a reparar os danos patrimoniais sofridos, mesmo que não contenha parte condenatória expressa nesse sentido (REsp 783.286/SP, Rel. Min. Paulo Gallotti).

5. Apesar de inaplicável à hipótese o art. 1º da Lei 5.021/66, é perfeitamente cabível a execução de sentença concessiva da segurança para restituir ao patrimônio dos impetrantes aquilo que foi ilegalmente descontado de seus proventos a partir da impetração (Súmulas 269 e 271/STF) e em desobediência à ordem judicial que havia determinado a suspensão dos descontos.

6. Manutenção do julgado por outros fundamentos.

7. Recurso especial não provido. (Grifado)

(REsp nº 840696/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 20/05/2008, DJ 11/06/2008)

64. Em casos como esse, o mandado de segurança teria natureza híbrida: declaratória pura em relação aos pagamentos efetuados antes do ajuizamento da inicial, e condenatória (ou declaratória com eficácia executiva) em relação aos pagamentos realizados a partir de então. Por conseguinte, o tratamento em relação aos pagamentos anteriores seria aquele dispensado às ações declaratórias puras em geral e, de outro lado, o tratamento relativo aos pagamentos efetuados a partir do ajuizamento da ação seria aquele dispensado às ações com eficácia executiva.

Considerações a partir dos preceitos estabelecidos

65. As sentenças judiciais providas de eficácia executiva, ainda que possuam natureza declaratória, reconhecem um direito creditório ao contribuinte e são títulos judiciais executivos. A partir do seu trânsito em julgado, o contribuinte terá a faculdade de optar pelo recebimento do crédito por via do precatório ou proceder à compensação tributária, não sendo possível a restituição administrativa, sob pena de violação ao art. 100 da CF/88. O ajuizamento dessas ações deve ser efetuado no prazo previsto no art. 168 do CTN. O direito creditório reconhecido judicialmente deve ser objeto de pedido de habilitação. Tanto o pedido de habilitação quanto a declaração de compensação devem ser apresentados no prazo do Decreto nº 20.910, de 1932, observadas as hipóteses de suspensão ou interrupção nele previstas.

66. As sentenças judiciais transitadas em julgado, de natureza declaratória pura, não são títulos executivos judiciais. Dependendo do caso, elas podem servir de preceito para repetição – administrativa ou judicial – ou declaração de compensação. Diante da impossibilidade de execução da sentença, caso o contribuinte optasse pela restituição

administrativa, não haveria que se falar em violação ao art. 100 da CF/88. Essas ações são imprescritíveis – desde que tenham carga declaratória pura. A prescrição a favor da Fazenda Pública, no que tange a eventual ação com eficácia executiva, não se interrompe ou suspende em face dessas ações declaratórias puras.

67. Dessa forma, tais ações, se isoladas, são praticamente ineficazes em relação a pagamentos anteriores ao seu ajuizamento, cujo direito de repetir provavelmente encontrar-se-á prescrito/caduco quando do trânsito em julgado da ação judicial. Em relação a eventuais pagamentos posteriores à ação judicial, ter-se-ia que analisar os efeitos da decisão judicial – se poderiam ou não ter efeitos prospectivos. Nas hipóteses de ação declaratória pura, como regra, não há que se cogitar de habilitação, uma vez que não há direito creditório reconhecido judicialmente e a ação não possui eficácia executiva. Há, tão-somente, uma declaração judicial que pode servir de preceito para eventual ação de repetição do indébito.

68. Diante de um pedido de restituição ou declaração de compensação fundados em ação declaratória pura, cuja decisão não possui eficácia executiva, a autoridade administrativa pode verificar, entre outros: se o contribuinte é parte na ação; se a ação transitou em julgado; se o pedido de restituição ou a declaração de compensação foram apresentados no prazo previsto no art. 168 do CTN. Ou seja, poderia ser realizada uma análise da decisão judicial sem, contudo, exigir sua habilitação, procedimento previsto no art. 71 da IN RFB nº 900, de 2008, que deve restringir-se às ações judiciais que reconheçam direito creditório, que possuam eficácia executiva.¹

IV – DATA DA VALORAÇÃO DO CRÉDITO PARA COTEJO DOS DÉBITOS E CRÉDITOS, NAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS SOMENTE EM DCTF.

69. A questão a seguir, encaminhada pela Codac por solicitação da Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário Sub Judice, instituído pela Portaria Corat nº 54, de 20 de julho de 2004, versa acerca da data de valoração dos créditos e débitos, especialmente no caso de provimento judicial que tenha autorizado os contribuintes a compensarem os créditos, antes do trânsito em julgado, e que foram vinculados aos débitos, em DCTF, a título de compensação, ou mesmo à hipótese de suspensão de exigibilidade, sem apresentação de Dcomp.

Posicionamento da Cosit

70. Conforme descrito na consulta, a compensação referida neste item não é aquela que se dá a partir do trânsito em julgado da ação judicial de que trata o art. 170-A do CTN, e que requer, sempre, declaração de compensação.

71. A compensação aqui tratada - a compensação judicial (que está a depender de um disciplinamento quanto aos procedimentos a serem adotados pela Receita Federal e pelos sujeitos passivos) -, é aquela realizada com base em decisão precária, a partir de medida liminar ou tutela antecipada, quando o juiz autoriza o sujeito passivo a "compensar" seus

¹ Contudo, não se pode perder de vista que a habilitação do crédito, para efeito de restituição ou compensação, conforme estabelecido no art. 71 da IN RFB nº 900, de 2008, revelou-se uma medida administrativa muito eficaz, coibindo práticas que ocorriam com frequência e que implicaram em grande volume de compensações indevidas. Além disso, o preceito que justifica a compensação ou restituição é precisamente delineado na ação judicial, de sorte que à ausência dele não haveria a certificação/certeza da existência do indébito e não haveria direito à compensação/restituição, resultando ser necessária a previa habilitação.

débitos com créditos decorrentes de dispositivos legais considerados, em tese, inconstitucionais ou mesmo decorrentes da desconsideração de relação jurídica para determinado fato.

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

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

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

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

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

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

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

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

V - QUESTÕES FORMULADAS À PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL PELA EQUIPE NACIONAL DE REVISÃO DO MANUAL DE CONTROLE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO *SUB JUDICE* E ENCAMINHADAS À COSIT PARA ANÁLISE PRÉVIA.

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

81. Ressalte-se, preliminarmente, que as questões a seguir elencadas, já foram solucionadas anteriormente, quando da análise dos Item I e III. São elas: ocorrência ou não de suspensão da contagem do prazo para aproveitamento de crédito durante a apreciação de pedido de habilitação; aplicação retroativa do artigo 70, § 2º, da IN RFB nº 900, de 2009; termo inicial da contagem do prazo prescricional para executar o crédito reconhecido judicialmente: a data do trânsito em julgado ou a data da homologação da desistência da execução? E, por fim, os efeitos retroativos da decisão, nas situações em que se reconhece a inconstitucionalidade de determinado tributo, em sede de mandado de segurança, podendo-se ou não reconhecer o direito à restituição/compensação de valores eventualmente recolhidos, sem que tenha havido pedido expresso de prazo retroativo para repetir.

82. As demais perguntas formuladas pela Equipe da RFB foram sintetizadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na 5ª Região conforme a seguir.

V.1 Extensão da expressão “Crédito”, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de decisão judicial não transitada em julgado que autoriza a compensação.

83 Indaga a Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle do Crédito Tributário *Sub Judice*:

1.1 Qual a extensão da expressão "crédito" para fins de suspensão da exigibilidade decorrente de decisão judicial não-transitada em julgado que autoriza, de forma imediata, a compensação?

O primeiro questionamento formulado pela Receita Federal reside no tratamento de créditos tributários a serem utilizados pelo sujeito passivo para fins de compensação **antes do trânsito em julgado da demanda.**

Sabe-se que a utilização de crédito reconhecido por decisão judicial antes do trânsito em julgado encontra, atualmente, vedação expressa no artigo 170-A do CTN, bem como no art. 74 da Lei nº 9430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/20021. Ademais, conforme estabelece o art. 74, § 12, inciso "d", da Lei nº 9.430/96, será considerada compensação não-declarada a compensação cujo crédito decorrer de decisão judicial não transitada em julgado.

No entanto, mesmo após a vigência da LC 104/2001, que incluiu o artigo 170-A do CTN, a Receita Federal se depara com decisões judiciais que determinam, **de forma expressa**, o imediato aproveitamento de crédito pelo sujeito passivo, independentemente do respeito ao dispositivo legal supra mencionado. Embora questionadas pela Fazenda Nacional através do recurso adequado à hipótese, é evidente que estas decisões precisam ser cumpridas até sua posterior reversão, o que conduz à necessidade de que se analise qual o tratamento a ser dado aos créditos apresentados à Receita Federal com fulcro nestas decisões ainda não transitadas.

Evidentemente, não se está aqui a discutir a legalidade das compensações realizadas antes do trânsito em julgado em momento anterior ao início da vigência da LC 104/2001, uma vez que as homologações realizadas pela Receita antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há, no âmbito desta norma, efeito retroativo, o que, inclusive, restou assentado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004.

No mesmo parecer, esta Procuradoria-Geral assentou o entendimento de que, após a superveniência da LC 104/2001, a inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações apresentadas nessas circunstâncias.

Assim, se após a entrada em vigor da LC 104/2001, pretende o sujeito passivo compensar crédito ainda objeto de decisão judicial não transitada em julgado, deverá a Receita Federal, entre o início da vigência da LC 104/2001 e a entrada em vigor da Lei 11.051/2004, **SEM QUE HAJA DECISÃO JUDICIAL AFASTANDO EXPRESSAMENTE TAL RESTRICÇÃO**, recusar-se a homologar o procedimento e, via de consequência, cobrar os débitos declarados no procedimento de compensação, uma vez que a declaração de compensação funciona como mecanismo de constituição do crédito.

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

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

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

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

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

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

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

A questão também foi tratada por esta Procuradoria Geral no âmbito do **Parecer PGFN/CAT nº 1499/2005**, o qual asseverou que "Se, por um lado, não é possível a compensação (seja pelo fato de a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso), por outro, o crédito não pode ser exigido, por força da decisão judicial (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte, que expressamente suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Neste caso, não estaria havendo um conflito?" (item 110).

O Parecer acima mencionado, em sede de conclusão, assentou que (itens "f" e "g")

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

julgado favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito;

Diante do exposto, constata-se que o Parecer PGFN/CAT nº 1499/2005 ratificou o entendimento consubstanciado na Nota COSAR nº 239/2000, determinando que, em caso de decisões que autorizassem expressamente a compensação antes do trânsito em julgado mesmo após a superveniência da LC 104/2001, caberia à Receita Federal promover a suspensão da exigibilidade do crédito sob condição resolutória (o posterior trânsito) e, quando do posterior trânsito em julgado, promover "o encontro de contas dentro do limite do decisório".

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

Quanto às compensações efetuadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial, sendo que por ocasião de sua análise a ação judicial já tenha transitado em julgado, deve a autoridade administrativa adotar os seguintes procedimentos:

a) no caso de existência de decisão judicial autorizativa de compensação, proferida antes da LC nº 104, de 2001, emitir despacho de homologação das compensações efetuadas, até o limite do crédito a favor do contribuinte, nos termos da decisão judicial agora transitada em julgado;

b) no caso da existência de decisão judicial, proferida após a vigência da LC nº 104 de 2001, que, não obstante a vedação dessa lei, expressamente autorizava a compensação antes do trânsito em julgado, conforme se infere dos parágrafos 6 a 10 da SCI nº 10, de 11 de março de 2005, e dos parágrafos 106 a 109 do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/05, deve-se homologar a compensação, nos termos da decisão judicial agora transitada em julgado.

12.1 Na hipótese de decisão judicial, proferida após a vigência da LC nº 104, de 2001, que não autorizava expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, a compensação efetuada é passível de convalidação pela autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que o trânsito em julgado da decisão, reconhecendo o crédito do sujeito passivo, legitimou a compensação efetuada. Assim, nesse caso deve ser proferido despacho de homologação da compensação, ainda que a compensação tenha sido efetuada após a vigência da Lei nº 11.051, de 2004.

12.1.1 Ressalte-se que no período em que o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, regia as compensações de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, este órgão entendia que a compensação só poderia ser efetuada entre tributos da mesma espécie, não podendo o contribuinte compensar créditos do extinto Finsocial com débitos da Cofins (Ato Declaratório Normativo nº 15, de 30 de março de 1994).

12.1.2 Posteriormente as compensações efetuadas entre as referidas contribuições foram convalidadas por meio da Instrução Normativa nº 32, de 9 de abril de 1997, conforme o art. 2º abaixo transcrito:

Art. 2º Convalidar a compensação efetivada pelo contribuinte, com a contribuição para o financiamento da Seguridade Social -COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 92 da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Lei nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos

geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

O entendimento esposado na Nota Técnica nº 007/2007 foi convalidado pelo Parecer PGFN/CAT nº 1140/2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A definição da extensão do que se entende por "crédito" é importante na medida em que a opção por um dos entendimentos acima formulados influencia, sobremaneira, a contagem do prazo prescricional para a cobrança dos débitos vinculados ao

procedimento de compensação e não extintos pelo valor real do crédito do sujeito passivo, se diverso do por ele originalmente declarado.

Explica-se.

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

Determinam a norma COSAT (sic) 239/2000, Nota Técnica nº 007/2007 e Pareceres nº 499/2005 e 1140/2007 da PGFN, que a Receita Federal deve, diante desta situação, promover, em respeito à decisão judicial, a suspensão da exigibilidade **do crédito**.

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

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

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

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

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

Neste momento, cabe à Receita, de acordo com o Parecer PGFN/CAT 1499/2005, art. 104, "verificar se o encontro de contas deu-se dentro dos limites do decisório (ex: com relação ao quantum)".

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

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

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

Posicionamento da Cosit

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

85. Conforme consignado pela consulente, vários atos foram editados pela RFB e pela PGFN disciplinando o procedimento a adotar nesta situação, seja no sentido de dar cumprimento à decisão judicial: Solução de Consulta Interna nº 10, de 2005, Parecer PGFN/CDA/CAT Nº 1.499, de 2005, itens 104 a 112, Nota Cosar nº 239, de 2000, seja no sentido de convalidar as compensações efetuadas antes do trânsito em julgado da decisão que admitiu a compensação: Nota Cosar nº 239, de 2000, Nota Técnica Cosit nº 007, de 2007, e Pareceres PGFN nºs 1.499, de 2005, e 1.140, de 2007. De forma que, nesses aspectos, entende-se que o entendimento da RFB e da PGFN esteja suficientemente assentado.

86. O Manual de Controle do Crédito *Sub Judice* orienta que nos casos em que a decisão judicial, proferida após a vigência da Lei Complementar nº 104, de 2001, autoriza expressamente a compensação antes do trânsito em julgado, deve-se suspender a exigibilidade do crédito tributário no Profisc até que haja a decisão definitiva da ação judicial. Tal procedimento se dá pelo fato de que a apresentação da Declaração de Compensação tem efeito extintivo do crédito tributário sob condição resolutória.

87. Existem decisões judiciais nesse sentido, de que a medida liminar não tem caráter extintivo do crédito tributário, mas de suspensão de sua exigibilidade, como o acórdão a seguir transcrito:

A decisão liminar que autoriza a compensação de tributo, na verdade, não extingue o crédito tributário porque, pelo CTN (art. 156, inciso II e X), apenas a decisão judicial transitada em julgado tem esse condão. O que essa decisão liminar produz é a suspensão da exigibilidade do tributo que será quitado, por compensação, quando transitar em julgado a decisão final. Logo, a decisão que autoriza a compensação tem o mesmo efeito da decisão liminar que suspende a exigibilidade do tributo. (Acórdão da

5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, AgReg nº 99.02.03718-6/Rio de Janeiro, Rel. Desembargadora Federal Tanyra Vargas, j. em 06.04.1999, DJU 01.08.2000, Revista Dialética de Direito Tributário 69/177).

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

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

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

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

92. Em face do exposto é de se concluir que no caso de compensação autorizada por medida liminar, estará com a exigibilidade suspensa todo o débito informado na compensação.

V. 2 Contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos, com exigibilidade suspensa, declarados na DCTF.

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

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

1.2 Mecanismo de contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos declarados suspensos.

A segunda questão colocada pela Receita refere-se ao mecanismo de contagem do prazo prescricional para a cobrança de débitos declarados suspensos.

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

No caso, o sujeito passivo encontra-se impedido de vincular os débitos em DCTF à hipótese de compensação por força de vedação imposta na legislação (hoje, no art. 34, § 3º, I, "d" da IN/RFB nº 900, de 30/12/2008). Ademais, a vinculação dos débitos em DCTF à DCOMP exigiria que fosse informado, no âmbito da DCTF, o número da DCOMP previamente transmitida. A transmissão da DCOMP, no entanto, requer a prévia habilitação do crédito, procedimento no âmbito do qual um dos pressupostos é exatamente o trânsito em julgado da decisão (IN/RFB nº 900, de 30/12/2008, art. 70 e 71).

Assim, diante da inexistência de decisão judicial transitada em julgado (porquanto detentor de decisão favorável transitória) o sujeito passivo encontra-se impossibilitado de promover habilitação de crédito e, por conseguinte, de vincular, em DCTF, os débitos em relação aos quais requer a suspensão de exigibilidade à existência de DCOMP.

Neste cenário, o débito informado na DCTF ficará com sua exigibilidade suspensa (em função da decisão judicial), não obstante se trate, na verdade, de situação de pedido de compensação em virtude de provimento judicial ainda não transitado em julgado. Esta é a disciplina estabelecida na Nota Cosar nº 239, de 20/12/2000, Parecer PGFN/CRJ nº 679, de 10/04/2001, Parecer PGFN/CRJ nº 1.828, de 18/11/2004, Solução Interna de Consulta Cosit nº 10, de 11/03/2005 (sic) e Parecer PGFN/CAD/CAT nº 1499, de 2005, e, por conta disso, também a orientação atualmente exarada no Manual de Controle do Crédito Tributário Sub Judice - Módulo Procedimentos Específicos de Compensação, instituído pela NE/SRF/Corat nº 8, de 2006, onde estes atos estão transcritos.

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

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

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

Ora, quando a compensação é efetuada mediante transmissão da DCOMP, a legislação estabelece que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo (e, por conseguinte, para a cobrança de eventuais valores ainda existentes em função da não homologação total da compensação) será de 5 (cinco) anos, a serem contados da data da entrega da declaração de compensação (art 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, na sua redação atual e art. 37 da IN RFB nº 900, de 30/12/2008). Ora, na medida em que, desde 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP nº 135/2003) a DCOMP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados (§ 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluído pela MP nº 135/03), uma vez não homologada a compensação, caberá à Receita cobrar, desde logo, os débitos não extintos no procedimento.

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

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

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

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

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

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

Ao estabelecer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória da posterior homologação (que só deve se dar uma vez, e não por diversas vezes ao longo do processo), o CTN exige, para fins da homologação, a certeza e liquidez do crédito do indébito do sujeito passivo e do crédito tributário amortizado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, o que somente se tem com a definição fixada na decisão definitiva transitada em julgado. Assim, antes do efetivo trânsito, não pode o Fisco atestar, de forma definitiva, a liquidez do indébito ou, ainda, capacidade do crédito informado de efetivamente extingui-lo, o que impediria a fluência, contra si, de prazo prescricional para cobrar eventuais diferenças remanescentes. Apenas com a estabilização da relação em virtude da superveniência do trânsito, fala-se em constituição definitiva da situação jurídica (tal como ocorre na DCOMP) fluindo, então, o prazo prescricional.

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

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

Posicionamento da Cosit

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

1) se da entrega da DCTF:

2) se do trânsito em julgado da ação: ou

3) se a partir da decisão judicial modificativa de decisão anterior que suspendia a exigibilidade ou autoriza a compensação antes do trânsito em julgado.

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

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

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

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

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

(...)

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

100. Conforme acima verificado, o inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN estabelece que a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário se interrompe por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Contudo, tendo em vista que quando da constituição definitiva do crédito tributário este já se encontrava com sua exigibilidade suspensa por qualquer das hipóteses previstas nos incisos IV ou V do art. 151 do CTN (concessão de medida liminar em mandado de segurança, concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial), ou seja, o prazo prescricional ainda não estava em curso, é de se concluir que o termo inicial para contagem do prazo prescricional no caso em tela conta-se do trânsito em julgado da decisão judicial ou da revogação da liminar.

101. Com efeito, se o Estado não pode, *ex vi legis*, exercitar a ação para a cobrança do crédito, enquanto este permanecer com sua exigibilidade suspensa, não se há que se falar em prescrição. Isto porque, são pressupostos lógicos da prescrição a possibilidade de exercício de um direito (no caso, direito de crédito) e a inércia por certo lapso de tempo.

V.3 Utilização indevida de DCTF em detrimento de Dcomp após o trânsito em julgado da demanda.

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

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

A terceira dúvida suscitada pela Receita Federal refere-se às hipóteses em que, mesmo após o advento da Lei nº 10.637/2002 - que determina que as compensações a serem realizadas após o trânsito em julgado da demanda sejam informadas à Receita através de DCOMP- o sujeito passivo continua a informar as compensações em DCTF, utilizando-se, portanto, de via inadequada.

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

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

No entanto, assevera a Equipe do Manual do Controle do crédito sub judice que

"mesmo com essas críticas o contribuinte continua até hoje a transmitir DCTF vinculando compensações com crédito decorrente de ação judicial, sem a respectiva PERDCOMP, utilizando-se de outras formas de vinculação, por exemplo, suspensão da exigibilidade, processo administrativo anterior, etc. Assim, tem-se um passivo significativo de CT informado como compensado sem a correspondente DComp. A Nota Técnica Cosit nº 7, de 2007, e os Pareceres PGFN/CAT nº 1.114 e 1.140, ambos de 2007, fixam o entendimento a respeito da possibilidade de convalidação de compensações efetuadas antes do trânsito em julgado. No entanto, deixam dúvidas acerca da possibilidade de convalidação quando o contribuinte não tenha apresentado DComp deixando de atender, portanto, a via formal eleita pela legislação tributária".

Questiona, portanto, a Receita se, mesmo diante da inadequação da via eleita, devem ser convalidadas as compensações informadas em DCTF após trânsito em julgado da demanda e não em DCOMP.

Entendo que a resposta é positiva.

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

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

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

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

Neste caso, no entanto, como a entrega da DCTF está se efetivando após o trânsito em julgado da ação (momento no qual já há elementos definitivos para a verificação do encontro de contas informado à luz de decisão judicial não mais passível de alteração no âmbito do mesmo processo judicial) entendo que, diferentemente do que ocorre na situação anterior (quando a DCTF é entregue antes do trânsito em julgado) o marco inicial da contagem do prazo para análise da compensação informada deve se consubstanciar, por aplicação analógica do art. 74 § 5º, da Lei nº 9.430/96, a partir da data da entrega da DCTF, na medida em que, nestes casos, a DCTF - embora utilizada de forma inadequada - substituirá, para o efeito da comunicação da compensação, a DCOMP, elegida pela legislação como mecanismo adequado de realização do procedimento.

Posicionamento da Cosit

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

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

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

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

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

106. Assim, não se aplica, à hipótese, o princípio da instrumentalidade das formas, previsto no art. 244 do CPC², posto que, no caso, é da essência do ato a entrega da declaração, de forma que a compensação efetuada na DCTF se equivale à não-compensação, ou melhor dizendo, à compensação não declarada, não produzindo, portanto, os efeitos próprios daquele instituto.

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

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

109. Entende-se que a compensação efetuada indevidamente na DCTF não é passível de convalidação, não servindo para respaldá-la o entendimento assentado na Nota Técnica Cosit nº 7, de 30 de maio de 2007, e homologado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1.140, de 2007. Isto porque a hipótese descrita neste tópico difere daquela analisada nos referidos atos, aos quais faziam referência ao passivo de valores declarados como compensados somente em DCTF, quando a compensação se dava entre tributos da mesma espécie e não era necessário o Pedido de Restituição/Compensação, bastando ao sujeito passivo efetuar os registros contábeis e informar a compensação na DCTF (item 3.2 da referida Nota Técnica), portanto, tratava-se de compensação efetuada com fundamento no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.

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

V.4 (Im) possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF.

111. Indaga a mencionada Equipe, no resumo apresentado pela PFN da 5ª Região:

1.4 (Im) Possibilidade de utilização de manifestação de inconformidade com o objetivo de questionar decisão não-homologatória de compensação informada em DCTF.

Em seguida, questiona a Receita Federal qual deve ser o recurso cabível a ser apresentado pelo contribuinte nas duas hipóteses acima mencionadas, ou seja, quando informa compensação antes do trânsito em julgado da demanda em sede de DCTF para

² Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

fins de promover a suspensão da exigibilidade do crédito ou, ainda, quando, mesmo após o trânsito em julgado, informa a compensação em DCTF ao invés de DCOMP, sem sintonia, portanto, com o previsto na Lei nº 10.637/2002.

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

Questiona, portanto, a Receita Federal se deve ser admitida a apresentação de manifestação de inconformidade (que, depois da superveniência da MP nº 135/2003 possui efeito suspensivo) ou se, por se tratar nestes casos de apresentação de DCTF, e não de DCOMP, único instrumento previsto no art. 74 da Lei nº 9430/96, encontrar-se-ia o sujeito passivo impossibilitado de utilizar-se deste instrumento.

Entendo que, nas situações colocadas pela Equipe de Atualização do Manual de tratamento do crédito *sub judice*, deve-se sustentar a aplicabilidade da Lei nº 9.430/96, deferindo-se ao sujeito passivo a possibilidade de apresentação de manifestação de inconformidade, a despeito da menção exclusiva, neste diploma normativo, à figura da DCOMP.

Explica-se.

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

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

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

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

Ora, aquele que informa créditos para fins de compensação em sede de DCTF ante a impossibilidade legal de utilizar-se da DCOMP deve ser considerado declarante regular

- porquanto se utiliza da única via que lhe é admitida no sistema - não podendo, portanto, ser impedido de utilizar-se da via normal de questionamento da não-homologação da compensação.

Ademais, afastada a possibilidade de utilização da manifestação de inconformidade (com aplicação subsidiária do Decreto nº 70235/72), ter-se-ia de admitir a possibilidade de o sujeito passivo defender-se contra a não-homologação através de recurso hierárquico (art. 56, §1º, da Lei nº 9784/99), sob pena de violação de seu direito de defesa na esfera administrativa, o que, ao que me parece, subverte a sistemática especializada de julgamento de defesas contra procedimentos de não-homologação no âmbito da Receita Federal, consubstanciada na utilização da manifestação de inconformidade.

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

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

Posicionamento da Cosit

112. Questiona-se qual o recurso cabível na hipótese em que o sujeito passivo informa a compensação na DCTF:

I - antes do trânsito em julgado, porém, em razão de decisão judicial, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; e

II - após o trânsito em julgado, em vez de apresentar a Dcomp, em desacordo, portanto, com o que determina o § 1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

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

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

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

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

117. Ressalte-se que não se cogita aqui da hipótese de “compensação não declarada” prevista na alínea *d* do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que não se trata de um simples descumprimento do sujeito passivo da norma que veda a compensação antes do trânsito em julgado, mas de dar cumprimento a uma decisão judicial.

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

Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.

§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, **não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação** ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso. (Vide Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009) (grifou-se)

Art. 66. (...)

(...)

§ 8º Não cabe manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso, bem como da decisão que não admitiu a retificação de que tratam os arts. 76 a 79 ou indeferiu o pedido de cancelamento de que trata o art. 82.

(...)

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

120. Assim, ainda que o sujeito passivo conteste administrativamente o ato que considere a compensação não declarada, tal reclamação genérica não tem o condão de

suspender a exigibilidade do crédito tributário que ele tenha pretendido compensar. Nessas situações, tendo em vista que o § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, veda a aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972, e a fim de assegurar ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa no âmbito administrativo, conforme preceitua o art. 5º, inciso LV, da CF, a RFB tem adotado o rito previsto no art. 56 e seguintes da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, abaixo transcritos, conforme determina seu art. 69, sem reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário utilizado na compensação:

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

(...)

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

(...)

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

(...)

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

CONCLUSÃO

121. Tratando-se de assunto controvertido, propõe-se seja o entendimento esposado nos itens I a V desta Nota Técnica, submetido à apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico previstas no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ressaltando que somente após o pronunciamento desse órgão é a que RFB efetuará a revisão dos atos administrativos mencionados.

À consideração superior.

MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

ANDRÉA BROSE ADOLFO
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dinog – Substituta

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

ADRIANA GOMES RÊGO
Coordenadora da Copen

De acordo. Encaminhe-se Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para os devidos fins.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação