

A Compensação de Tributos Administrados pela Secretaria da Receita Federal - Regime Jurídico - Momento e Condições para o Procedimento

Maria Teresa Martínez López

Advogada em São Paulo. Ex-membro da CSRF. Atual Conselheira do Segundo Conselho de Contribuintes. Conselheira do IBDT.

1. Introdução

Há anos que o tema - compensação de tributos¹ - vem gerando discussões entre os doutrinadores do meio jurídico, de cuja complexidade acabou por suscitar inúmeras questões, muitas das quais até hoje não estão devidamente equacionadas. Isto se deve, em parte, a legislação ter sido alterada ao longo do tempo, sendo omissa a respeito de como deve proceder o contribuinte, em determinadas situações em que se julga detentor de créditos da União, resultando em última análise, conflitos entre a Fazenda e os interessados. Alie-se a isto o fato de não termos respostas suficientemente claras, e até mesmo contraditórias, quando da tentativa de busca de soluções na nossa jurisprudência.

É importante registrar, não ter a pretensão de esgotar o tema, por meio deste trabalho, até porque a análise dessa monta demandaria um estudo bem mais longo e aprofundado. Portanto, a restrição do presente estudo faz-se necessária pela amplitude do tema e para a fixação de conclusões mais concretas, específicas e práticas quanto possíveis.

Restringe-se, no momento, à análise da compensação de créditos tributários do contribuinte com débitos tributários. Especificamente ao regime jurídico que disciplina a compensação tributária; e principalmente, quando (momento) e de que forma (condições) o contribuinte pode adotar a compensação tributária.

Nos dias atuais, a compensação tributária, no âmbito da esfera administrativa, é sem dúvida interessante aos contribuintes,² eis que representa uma forma mais ágil de recuperação de créditos tributários, quando em comparação com a alternativa oferecida pela penosa via do precatório. Além do que, na escolha da via judicial, há o impedimento legal da compensação imediata, diante da inovação ocorrida no nosso ordenamento, pela introdução do art. 170-A do CTN, através da edição da Lei Complementar nº 104, publicada em 11 de janeiro de 2001. Preceitua a norma em questão o seguinte:

“É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

¹ O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, II), cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170).

² A exceção ocorre no que diz respeito ao pleito de índices já reconhecidos pelos Tribunais. Atualmente, a jurisprudência majoritária dos Conselhos de Contribuintes, órgão administrativo, tem admitido apenas a atualização monetária, até 31 de dezembro de 1995, dos valores recolhidos indevidamente, a ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/Cosit/Cosar nº 8, de 27 de junho de 1997, acrescido da Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

No passado, a compensação de tributos pagos indevidamente esteve condicionada à interposição de medida judicial, devendo-se tal fato às enormes dificuldades que a Receita Federal impunha ao exercício de tal direito. Essas ações, em sua maioria, podem ser enquadradas em duas categorias: as confirmatórias do procedimento adotado pelo contribuinte, e, as preventivas, conforme o ato de compensação tenha sido já praticado ou não quando do seu ajuizamento. Ambas, por sua vez, podem apresentar caráter específico ou genérico, conforme estejam ou não dirigidas a um crédito e/ou a um débito em particular.

Cabe observar, a propósito, que as ações preventivas visam, como regra geral, à concessão de liminar ou tutela antecipada que autorize a prática de compensação sem que o contribuinte venha a sofrer qualquer restrição por parte da Fazenda Pública. Neste aspecto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, de forma acertada, vem se manifestando no sentido de não impedir, à Receita Federal, a verificação da liquidez de seus créditos, bem como, a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, como forma de prevenir a decadência. Restava em aberto, entretanto, a possibilidade de o contribuinte realizar a compensação mediante liminar autorizativa, ou dependendo do caso, após a sentença de primeiro grau e antes do trânsito em julgado da ação. Com a edição da Lei Complementar nº 104, entretanto, e a inserção no CTN do art. 170-A, tal procedimento foi afastado.

2. Do Regime Jurídico que disciplina a Compensação Tributária

Ao tentar analisar a questão sob o enfoque do regime jurídico a que está disciplinada a matéria, percebe-se inexistir consenso na doutrina e jurisprudência. Cita-se, como exemplo, a alegação por alguns doutrinadores da então aplicabilidade dos arts. 1.009 e seguintes do Código Civil de 1916, Lei nº 3.071³ e, posteriormente, a do art. 374 da Lei nº 10.406/02 que instituiu o novo Código Civil vigente. Penso ser inviável a aplicabilidade de qualquer dispositivo situado fora dos limites da legislação tributária, em face da sua especialidade. Em matéria tributária, o comando legal, norteador do estudo, está previsto no art. 170 do Código Tributário Nacional,⁴ recepcionado com força de lei complementar, diploma esse que, por sua vez, encontra seu fundamento de validade no art. 146 da Constituição da República. No aludido art. 170 do CTN encontram-se delineadas as normas gerais a que se deve submeter a lei ordinária quando da criação de hipóteses específicas sobre a matéria.

Ao longo do tempo, entre os atos principais que disciplinam a matéria, aqui objeto de estudo, há de se discriminar os seguintes:

Leis

- 8.383/91 - Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

³ Pode-se dizer que na esfera do Direito Privado, a compensação é um direito subjetivo, na qual o devedor, sendo também credor da mesma pessoa, pode exigir que por tal forma se opere a extinção de seu débito, bastando que as dívidas sejam líquidas e estejam vencidas; mesmo que não se trate de dívida de dinheiro, desde que o objeto da dívida seja coisa fungível.

⁴ O art. 170 diz o seguinte: "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."

- 9.250/95 - Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.
- 9.430/1996 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.
- 10.637/2002 - Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Instruções Normativas

- 022/1996 - Dispõe sobre a restituição ou compensação, relativamente a tributos e contribuições federais.
- 021/1997 - Dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. Alterada pela IN SRF 73/97 - revogada pela IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.
- 032/1997 - Dispõe sobre a cobrança da TRD como juros de mora, legítima a compensação de valores recolhidos da contribuição para o Finsocial com a Cofins devida, explicita o alcance do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dá outras providências.
- 073/1997 - Altera dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, que dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal. Revogada pela IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.
- 210/2002 - Disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.
- 320/2003 - A Instrução Normativa SRF nº 320 de 11 de abril de 2003, publicada no *DOU* de 14 de maio de 2003, aprovou o programa e as instruções para preenchimento do Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PER/DComp).

ADI (Ato Declaratório Interpretativo)

- ADI SRF 17/2002 - Dispõe sobre hipóteses de evidente intuito de fraude praticada em pedidos ou declarações de compensação.

3. Do Regime da Compensação face à Legislação

Os vários atos disciplinadores da matéria trouxeram conseqüentemente dúvidas, inclusive, intertemporais. Uma das freqüentes dúvidas, ao que o tema suscita, diz respeito à análise prévia, do direito de o contribuinte proceder, sob a

sistemática do lançamento por homologação, de forma unilateral, à compensação aventada. Aqui, todo cuidado é pouco. Penso estar a matéria diretamente relacionada ao período dos fatos e da legislação à época aplicável. Necessário, portanto, se fazer um histórico.

Retrocedendo no tempo, havia, no passado, dissídio jurisprudencial, mormente entre a Primeira⁵ e a Segunda⁶ Turma do Superior Tribunal de Justiça, quanto a poder ou não o contribuinte *sponte sua* efetivar compensação. A matéria acabou pacificada naquele tribunal quando sua Primeira Seção decidiu que em tributos lançados por homologação a compensação independia de pedido à Receita Federal, uma que a lei não previa tal procedimento, sujeitando o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos enquanto à Administração não se manifestasse a respeito.⁷ Mas, para tal, ao invés de antecipar o pagamento dos tributos devidos, deveria o sujeito passivo da obrigação tributária registrar em sua escrita fiscal o encontro de créditos e débitos, podendo o Fisco, no prazo do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, lançar de ofício eventuais diferenças não pagas.⁸

Após a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) em nível federal, o instituto da compensação só foi viabilizado vinte e cinco anos depois, com a edição da Lei 8.383, de 31 de dezembro de 1991, cujo art. 66 autorizou a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, nas seguintes condições:

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

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

Verifica-se, por ser evidente, que a compensação, então permitida, nos estritos limites do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, apenas alcançava os tributos ou contribuições de mesma espécie, por exemplo, em que o contribuinte alegava haver compensado a Cofins devida com aventados recolhimentos a maior de contribuição para a Cofins, ou de PIS com o PIS, ou de Cofins com Finsocial, e assim por diante.⁹

Segundo, portanto o regime fixado pela Lei 8.383/91 e posteriormente pela Lei nº 9.250/95, o contribuinte dispunha de direito subjetivo à prática do ato de

⁵ Rec. Especial 89.753-PE, j. 23.5.96, *DJ* 24.6.96.

⁶ Rec. Especial 83.946-MG, j. 13.6.96, *DJ* 1º.7.96.

⁷ Nessa linha, também é o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça como se desprende do voto proferido pelo Min. Ari Pargendler em julgamento na Segunda Turma daquele Tribunal no REsp 144.250-PB (j. 25.9.97, *DJ* 13.10.97).

⁸ Conforme voto do Min. Ari Pargendler, 2ª T., STJ, no REsp 78.270-MG, j. 28.3.96.

⁹ Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 320.969/SP, em sessão de 12.6.2001, decidiu: “Tributário. Compensação. Art. 66 da Lei nº 8.383/91. PIS x PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro. Tributos de Espécimes e Naturezas Diversas. Impossibilidade. (...) 3. A compensação pode ser utilizada, nos termos da Lei nº 8.383/91, entre tributos da mesma espécie, isto é, entre os que tiverem a mesma natureza jurídica, e uma só destinação orçamentária. 4. O PIS enverga espécime diferente e natureza jurídica diversa da Cofins, da CSL e da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários, com destinações orçamentárias próprias, não podendo, dessa forma, serem compensados entre si. Os créditos do PIS não de ser compensados com débitos do próprio PIS.”

compensação em face da União, devendo fazê-lo unilateralmente e sem a necessidade de autorização prévia do órgão da Receita.

Posteriormente, em 1996, foi editada a Lei nº 9.430, estabelecendo originariamente, em seus arts. 73 e 74:

“Art. 73. Para efeito do disposto no artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

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

Com o advento da Lei nº 9.430/96, o legislador pátrio reconheceu a necessidade de a Administração ter o controle da eventual utilização de créditos do contribuinte em compensação com seus débitos frente à Fazenda Nacional, dispondo nesse sentido os seus respectivos arts. 73 e 74, acima reproduzidos. A partir, portanto, da Lei nº 9.430/96, a possibilidade de compensação de tributos e contribuições de espécies diversas passou a ter amparo legal, tendo como requisitos expressos: o requerimento do contribuinte e a autorização pela SRF.¹⁰

Acerca dessa previsão legal foi expedido o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, que, em seu art. 1º, estabeleceu:

“Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.”

Constata-se, desse modo, que a compensação entre tributos e contribuições de espécies diversas foi permitida a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que o art. 74 da referida lei condicionou o exercício desse direito ao prévio requerimento à Secretaria da Receita Federal, à qual competiria a análise e, se fosse o caso, a autorização para o procedimento. No caso de créditos de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, poderiam ser uti-

¹⁰ Acórdão - REsp 327.997/RJ; Recurso Especial 2001/0065276-4 - Fonte: *DJ* 5.8.2002, p. 241. Relator Min. Eliana Calmon (1.114): “Ementa - Tributário - Compensação - Finsocial - Espécies Diferentes - Lei 8.383/91 - Lei 9.430/96. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte, quanto à possibilidade de compensação dos créditos advindos de pagamentos indevidos a título de Finsocial com débitos da Cofins, mas não com tributos de espécies diversas, no regime da Lei 8.383/91. 2. A Lei 9.430/96 permite a compensação de tributos de espécies distintas, todavia, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal. 3. Recurso provido.” Data da Decisão 28.5.2002 - Órgão Julgador - T2 - Segunda Turma. Decisão por unanimidade, dar provimento ao recurso especial.

lizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.¹¹

Posteriormente, o art. 49 da MP nº 66/2002¹² alterou substancialmente o regime de compensação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, ao dar nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ser a seguinte:

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

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

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

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

b) os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

§ 6º Para os fins do disposto neste artigo, é vedada a exigência do atendimento das condições a que se referem o art. 195, § 3º, da Constituição Federal, art. 27, alínea ‘a’, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e quaisquer outras que sejam aplicáveis tão-somente às hipóteses de reconhecimento de isenções e de concessão de incentivo ou benefício fiscal.”

Com a alteração introduzida, houve uma reaproximação com o regime estabelecido pelo art. 66 da Lei nº 8.383/1991, cuja essência consistiu exatamente no fato de o contribuinte operar a compensação por sua conta e risco no âmbito

¹¹ Em situação análoga, em que se alegava o direito de compensação, o Superior Tribunal de Justiça - STJ - assim decidiu: “Tributário. Certidão Negativa de Débito (CND). PIS. Cofins. Compensação. Lei nº 8.383/91 (art. 66). 1. No âmbito do lançamento por homologação, são compensáveis diretamente pelo contribuinte apenas os valores recolhidos a título de PIS com o próprio PIS. Não sendo possível efetuar a compensação pretendida, verifica-se que a Recorrida continua em débito como Fisco, o que exclui seu direito ao fornecimento de Certidão Negativa.” (Recurso Especial nº 149.612/PE, Sessão de 20.2.2001)

¹² Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002: “Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.”

de sua escrita fiscal, funcionando o encontro de contas como mero incidente no recolhimento dos tributos sujeitos à homologação, assemelhando-se com o pagamento antecipado, tendo, assim, o condão de apenas extinguir os créditos tributários sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, § 4º, do CTN).¹³

Consta da Exposição de Motivos da MP nº 66/2002, encaminhada ao Presidente da República pelo Ministro da Fazenda sobre a justificação da sua edição, o seguinte:

“o art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais”.

Com a alteração ocorrida, dúvidas novamente surgiram. Alguns doutrinadores sustentando que o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 tão-logo entrou em vigor havia derogado o regime de compensação regulado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/1991. Outros, da qual me filio, entendendo que ambos coexistiam em perfeita harmonia no sistema, por tratarem de coisas distintas: a um, se o contribuinte pretendesse compensar seus créditos sem depender de qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal, deveria observar a condição de serem os tributos de mesma espécie e mesma destinação constitucional¹⁴ e efetivar a compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/1991, por sua conta e risco, no âmbito de sua escrita fiscal, ficando a disposição da fiscalização a ser exercida posteriormente, no prazo decadencial, pela Fazenda Pública, na sistemática do regime de homologação (art. 150 e parágrafos do CTN); a dois, se pretendesse compensar tributos de espécie distinta, deveria formalizar requerimento à Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

No mais, deve ser observado que o art. 66 da Lei nº 8.383/1991 também cuidou dos tributos administrados pelo INSS, enquanto que o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, desde a sua redação primitiva, sempre cuidou apenas da compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Na verdade, o regime imposto pela alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 veio oferecer mais garantias à Secretaria da Receita Federal, eis que a compensação passou a ser efetuado sob o regime de declaração.

Na seqüência de fatos, posteriormente, foi publicada a IN/SRF nº 21, de 1997,¹⁵ a qual procurou regulamentar de modo mais preciso a compensação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, desta feita discriminando a compensação entre tributos de mesma espécie e a de tributos de espécies diferentes. Nesse sentido se destacam os seguintes comandos:

¹³ Esse foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 78.301/BA, 1ª Seção, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 11.12.1996, DJ 28.4.1997, p. 15.803.

¹⁴ Consoante preceitua o art. 39 da Lei nº 9.250/1995: “A compensação de que trata o art. 66 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e mesma destinação constitucional.”

¹⁵ Revogada pela IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.

“Compensação entre Tributos e Contribuições de Diferentes Espécies

Art. 12. Os créditos de que tratam os artigos 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

(...)

§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no ‘Pedido de Compensação’ de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vincendos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte.

(...)

Art. 13. Compete às DRF e às IRF-A, efetuar a compensação. (...)

(...)

Compensação entre Tributos ou Contribuições da mesma Espécie

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, *independentemente de requerimento.*”

Assim, após a edição da Lei nº 9.430/96, em se tratando de tributos de espécies distintas, não mais surtiu efeito a informação da compensação, tão-somente, em Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, eis que não dependeria apenas do livre arbítrio do contribuinte, mas deveria, sim, observar a legislação correlata, no caso, representada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 73, de 19 de dezembro de 1996, que expressamente determinava que informações relativas às compensações fossem prestadas. Nesse sentido:

“Art. 7º A DCTF *deverá conter as seguintes informações*, relativas ao trimestre de competência:

(...)

XI - *compensações*;

(...)

§ 2º No caso de compensação de tributos ou contribuições de espécies diferentes deverá ser indicado o número do correspondente ato autorizativo da Receita Federal.”

Atente-se para o fato de que muitos contribuintes, em grau de defesa, após iniciado o procedimento de ofício, alegam o direito subjetivo de compensação, tendo lhes sido negado provimento ao recurso voluntário, pelos Conselhos de Contribuintes. Devem, além disso, demonstrar que o direito foi oportunamente exercido, mediante registros contábeis e fiscais pertinentes.¹⁶

Ao longo do tempo constatou-se uma quantidade enorme de pedidos de compensação, protocolizados com número, ou seja, iniciados como “Processo administrativo”. Não concordando a fiscalização com o pedido efetuado - era comum a lavratura de autos de infração. Não havendo condições de se analisar os antigos

¹⁶ Acórdão nº 201-73.145, de 15 de setembro de 1999.

“pedidos de compensação”, os autos de infração correspondentes eram julgados preferencialmente, tumultuando o julgamento nos Conselhos de Contribuintes. Em razão dos acontecimentos, e como forma da fiscalização ter um melhor controle da situação, novas alterações foram introduzidas. Nessa conjuntura é que desde 1º de outubro de 2002, com fundamento na Medida Provisória nº 66/2002, e Instrução Normativa nº 210, de 30 de setembro de 2002, e posteriormente Instrução Normativa 320/03,¹⁷ o sistema foi alterado para a entrega de Declaração.¹⁸

Nesse sentido, pela alteração ocorrida, o mérito da questão passa a ser analisado em um único processo, ao invés de dois. Adicione-se a isto o fato de que o órgão fiscal terá um amplo controle dos créditos e débitos envolvidos no encontro de contas, para exigir do contribuinte, se for o caso, os créditos extintos pela compensação sob condição resolutória, conforme preceitua o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com a aplicação das penalidades cabíveis pelo atraso no pagamento.¹⁹

4. Compensação - Sistema Atual - Pedidos Eletrônicos

Atualmente, com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 320 de 11 de abril de 2003, publicada no *DOU* de 14.5.2003, os pedidos em formulários foram substituídos pelo “Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PER/DComp)”.

O programa PER/DComp tem por finalidade permitir ao contribuinte o preenchimento, validação do conteúdo e gravação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento - PER ou da Declaração de Compensação - DComp para envio à Receita Federal, por intermédio do programa ReceitaNet.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. O sujeito passivo poderá utilizar, na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento encaminhado à SRF, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da “Declaração de Compensação”. O pedido de compensação de tributo ou contribuição lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso inter-

¹⁷ A Instrução Normativa SRF nº 320 de 11 de abril de 2003, publicada no *DOU* de 14.5.2003, aprovou o programa e as instruções para preenchimento do Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PER/DComp).

¹⁸ “Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. § 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da ‘Declaração de Compensação’. § 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.”

¹⁹ Quanto a esse aspecto, cabe fazer menção ao Ato Declaratório Interpretativo/SRF nº 17, de 2 de outubro de 2002, que determinou a aplicação da multa de 150% (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) nos casos em que o contribuinte ofereça à compensação créditos de natureza não-tributária, inexistentes de fato, não passíveis de compensação por expressa disposição de lei e baseados em documentação falsa, ressalvando-se, quanto à primeira e à terceira hipótese, se a declaração houver sido apresentada com base em decisão judicial.

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

Segundo o mencionado ato, não poderão ser objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo: o saldo a restituir apurado na DIRPF; os tributos e contribuições devidos no registro da DI; os débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF inscritos em Dívida Ativa da União; e os créditos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo. Também é vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros. Essa vedação, no entanto, não se aplica ao débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, bem assim aos pedidos de compensação formalizados perante a SRF até 7 de abril de 2000.

5. Decadência - das Limitações Temporais para Ingresso do Pedido

Há, porém, uma limitação de cunho temporal no que tange ao momento de formalização da prática do ato compensatório, e diz respeito à decadência. Depois de determinado período, produz efeito limitante relativamente ao momento em que a oposição desses créditos deva ser efetuada. Em outras palavras, qual é o prazo que o contribuinte possui para a solicitação do pedido de compensação de valores pagos indevidamente. Em primeiro lugar, muito embora admita existirem divergências doutrinárias, reconhecidas até mesmo nos tribunais,²⁰ ora denominando o direito de pleitear a restituição/compensação como o de “decadência” ora como o de “prescrição”, adoto, na corrente de Paulo de Barros Carvalho, a figura da “decadência”.²¹

Como regra geral, o art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário. Muito embora o dispositivo fale em restituição, tem sido também utilizado nos pedidos de compensação, por representar, na verdade, espécie de restituição. No entanto, para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é con-

²⁰ Consta do Agravo de Instrumento nº 238.714-SC (1999/0033537-6), publicado no *DJ* 1 de 13.9.2000, que defendem como sendo *prescrição*: Manuel Álvares, *Código Tributário Nacional Comentado*, São Paulo, RT, 1999, p. 631; P. R. Tavares Paes, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5ª ed., São Paulo, 1996, p. 377; Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 336. Em socorro à tese de tratar-se de *decadência*, os seguintes doutrinadores: Paulo de Barros Carvalho, em *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 279; Aliomar Baleeiro - 11ª ed., Rio de Janeiro, 1999, p. 894; Celso Ribeiro Bastos, em *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1991, p. 219.

²¹ Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, “a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo”. (*Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., 1995, p. 311)

tado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos *erga omnes*, que, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretaria da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º). Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADI, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

Os Conselhos de Contribuintes em casos assim têm se manifestado de forma similar ao aqui exposto. Atente-se que muito embora as decisões dos Conselhos de Contribuintes não constituam normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo, sem dúvida alguma, norteiam o contribuinte e o julgador, como precedentes jurisprudenciais.²²

Exemplo disso, são as razões de decidir, externadas no Acórdão nº 202-10.883:

“De outro lado, também nos casos de declaração de inconstitucionalidade operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se a ‘regra especial’, pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e *erga omnes*), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal, cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito *inter partes*).”

Também foi este o entendimento externado pelo ilustre relator, José Antonio Minatel, então Conselheiro da 8ª Câmara do 1º C.C., em voto proferido no Acórdão nº 108-05.791, *in verbis*:

“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir ‘da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou

²² V. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* - Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, São Paulo, Dialética, 2002, item 63.3. Efeitos das Decisões do Conselho, p. 273. “Neste sentido é, aliás, o disposto no Parecer Normativo CST nº 390/71, *in verbis*: ‘3. Necessário esclarecer, na espécie, que, embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação de normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a estas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se, especificamente, ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. 4. Entende-se, aí, que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão, ainda que, de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.’”

passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória' (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.”

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. O contribuinte efetuou os pagamentos, fundado na presunção de constitucionalidade da lei que assim o exigiu. Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à restituição/compensação.

Portanto, tem-se que na regra geral, o prazo de 5 anos deve ser contado da data de extinção do crédito tributário, enquanto que na regra especial, declarada, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária segue-se o direito do contribuinte à restituição/compensação do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.