



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 13811.001776/00-81
Recurso nº 149.790 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº 203-13.279
Sessão de 04 de setembro de 2008
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Pedido de retificação protocolado há mais de 5 anos após o pedido de compensação originário não tem o condão de interromper o prazo de homologação tácita previsto no art. 74, parágrafo 5º da Lei nº 9.430/96.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator). Designado o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva para redigir o voto vencedor. Fez sustentação pela recorrente o Dr. Leonardo Pimentel Bueno. OAB-22403-DF.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente

ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e José Adão Vitorino de Moraes.

Relatório

A interessada, em 10/03/2000, protocolou pedido de ressarcimento do saldo credor de IPI, apurado no período outubro de 1999 a dezembro de 1999, a ser utilizado em compensação, o qual foi convertido em DCOMP, posteriormente retificada pela contribuinte em 03/10/2006.

Seu pedido foi parcialmente deferido.

Contra a parte não deferida, a interessada apresentou impugnação argumentando a ocorrência de preclusão temporal para homologação parcial da compensação negada.

A DRJ – Ribeirão Preto, à unanimidade, manteve o indeferimento parcial do pleito.

Inconformada, a interessada recorre ao Segundo Conselho de Contribuintes, repisando suas alegações de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, daí dele conhecer.

A matéria não é nova na esfera do Segundo Conselho de Contribuintes, sendo que, por lealdade aos meus pares, informo que a duas correntes de entendimento sobre a ocorrência ou não de preclusão temporal para homologação de compensação.

Nós, neste Colegiado, temos acolhido posicionamento idêntico ao do acórdão recorrido. Neste sentido, aliás, vale citar trechos do voto do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, vazado nos seguintes termos:

Suspensão da exigibilidade dos débitos objetos do pedido de compensação Não há nenhuma dúvida que a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada coloca os débitos cuja compensação não tenha sido homologada na condição de "exigibilidade suspensa".

Entretanto, os parágrafos 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11, do artigo 74, da Lei 9.430, de 27/12/1996, com as respectivas redações dadas pelo artigo 17 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, autorizam, melhor dizendo, determinam à autoridade administrativa, tão logo proferido o despacho decisório não homologatório das compensações, a cientificar do fato o sujeito passivo para que o mesmo opte, ou por pagar o débito (§ 7º), ou por apresentar manifestação de inconformidade (§ 9º).



Assim, a “Intimação” de fl. 140, contra a qual a interessada se insurgiu por conter um alerta sobre as consequências de não se adotar nenhuma das opções acima – o seu encaminhamento à cobrança executiva – não se encontra em desacordo com as normas que regem o instituto da compensação, ao contrário, está amparada pelo disposto no citado parágrafo 8º.

Para que não parem dúvidas a respeito, transcrevo abaixo os referidos dispositivos legais:

“Art. 74.

(...)§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Processo n.º 13842.000463/99-61 Acórdão n.º 203-11.648 Fls. 6
_____ § 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.”

Resta claro, portanto, que os débitos não homologados somente poderão ser cobrados efetivamente pela Fazenda Pública após o desfecho do presente processo na esfera administrativa.

Descumprimento do prazo de trinta dias para proferir a decisão x Homologação tácita da compensação Ainda que a irresignação da recorrente tenha se apoiado em dispositivo legal incorreto, fez, ao final, surgir uma questão das mais relevantes, qual seja, a ocorrência ou não da homologação tácita da compensação, por ter transcorrido o prazo de cinco anos entre a data da entrega do pedido de compensação e a data em que o mesmo foi decidido pela autoridade administrativa.

Primeiramente, há que se afastar o dispositivo invocado – o artigo 49 da Lei 9.784/99, e trazer à baila os que realmente se aplicam ao caso.

Dispõe o artigo 49 da Lei 9.784/99:

“Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”

Ora, a Lei nº 9.784/99 expressamente prevê sua aplicação subsidiária, ao definir, no seu artigo 69, que os procedimentos administrativos específicos “continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. Assim, havendo disposição específica, vale esta por conta do princípio da especialidade.

A “lei própria” a que se refere o dispositivo acima é o Decreto 70.235/72, que trata exclusivamente do Processo Administrativo Fiscal Tributário, e nele, não há mais qualquer menção ou delimitação de prazo para que a autoridade administrativa conclua seus julgamentos. Havia, de fato, na redação original do artigo 27, a determinação “O processo será julgado no prazo de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento”.

Porém, em face de seu difícil, senão impossível, cumprimento – consequência da carência de recursos humanos suficientes para atender a demanda processual –, desde 10 de dezembro de 1997, com a edição da Lei nº 9.532, passou a ser esta a sua redação:

Processo n.º 13842.000463/99-61 Acórdão n.º 203-11.648 Fls. 7
“Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro da Fazenda.”

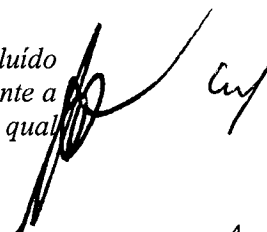
Assim, as regras do PAF não mais impõem aquela camisa de força às atividades de julgamento de processo, de modo que este tema do presente processo não está no descumprimento do prazo de trinta dias e deve ser analisado sob o lume de outros dispositivos legais, notadamente os relacionados ao instituto da compensação.

E sobre a compensação tributária, há que se destacar as alterações havidas nos últimos anos quanto aos procedimentos de sua execução, senão vejamos.

O artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, passando este a dispor que “o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.

Em outras palavras, com essa alteração foi instituída a Declaração de Compensação, procedida pelo próprio contribuinte, tendo a mesma o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente.

Assim, dispõe o parágrafo 1º do art. 74 da Lei nº 9430/96 (incluído pela Lei nº 10.637/2002), que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração (DCOMP) na qual



constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

O parágrafo 2º, incluído pela Lei n.º 10.637/2002, dá à compensação declarada à SRF o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

O parágrafo 3º, incluído pela Lei n.º 10.637/2002, trata das hipóteses em que os débitos ou créditos não podem ser objeto de compensação.

O parágrafo 4º, incluído pela Lei n.º 10.637/2002, merece sua reprodução literal, qual seja:

“§ 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” (redação dada pelo artigo 49 da Lei 10.637, de 30/12/2002, conversão da MP 66, de 29/08/2002).

O alcance temporal desse novo dispositivo está previsto no artigo 68 da mesma lei, que diz:

“Art. 68. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

Processo n.º 13842.000463/99-61 Acórdão n.º 203-11.648 Fls. 8
*I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 29 e 49 (...)” (grifo meu) Assim, subsumindo os fatos do presente processo às regras acima descritas, temos que os **pedidos** de compensação entregues pela interessada nas datas de 19/11/1999, 10/12/1999, 10/01/2000, 12/02/2000, 10/07/2000 e 25/08/2000, ainda se encontravam pendentes de apreciação pela autoridade administrativa em 1º/10/2002, tendo, por força do citado § 4º acima reproduzido, sido convertidos em **declarações de compensação (DCOMP)**.*

No ano seguinte, foram feitas novas alterações no artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, merecendo destaque para o presente caso a do parágrafo 5º, a saber:

“§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação” (redação dada pelo artigo 17 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, conversão da MP n.º 135, de 30/10/2003).

Até a edição desse ato legal, portanto, não havia prazo limite para que a administração tributária homologasse os pedidos de compensação então entregues pelos contribuintes, de maneira que toda DCOMP entregue anteriormente a 30/10/2003 e cuja análise ou apreciação pela autoridade administrativa tenha se dado em período superior a cinco anos, contado a partir da data de sua protocolização, não pode ser considerada tenha sido homologada tacitamente, a teor do parágrafo § 5º acima reproduzido.

Se, de um lado, o alcance temporal do § 4º acima mencionado está claramente delineado quando diz que “Os pedidos de compensação

pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo (...)", o mesmo não se pode dizer, de outro, do § 5º, que deixa no ar uma ambigüidade por mim posta nos seguintes termos: retroagiria e alcançaria a todos pedidos de compensação convertidos em DCOMP entregues em data anterior a 30 de outubro de 2003, ou se aplicaria somente às DCOMP entregues após referida data?

Essa minha suposição quanto à ambigüidade presente no referido § 5º parece não existir se interpretados literalmente os enunciados dos artigos 29 e 70, da IN SRF 460, de 18/10/2004, que regulavam os procedimentos da autoridade administrativa para a análise das Declarações de Compensação, após as alterações acima mencionadas, senão vejamos:

“Art. 29. A autoridade da SRF que não-homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados”.

§ (...) “§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação”.

“Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF”.

*Processo n.º 13842.000463/99-61 Acórdão n.º 203-11.648 Fls. 9
_____ Ou seja, a própria Secretaria da Receita Federal admitiu o efeito retroativo do citado parágrafo 5º.*

Tenho comigo, porém, que a segunda das alternativas deve prevalecer, haja vista a aplicação do princípio da irretroatividade das leis, ou seja, em princípio, os fatos regulam-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência.

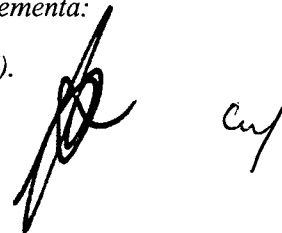
Em princípio, pois o Código Tributário Nacional trata das hipóteses em que é possível a aplicação de lei nova a fatos ocorridos em momento anterior ao de sua vigência. Tais hipóteses estão previstas no artigo 106, incisos I e II, quais sejam, quando as leis forem interpretativas, ou quando, se referindo a atos ou fatos não definitivamente julgados, deixar de defini-los como infração; deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão; e quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

E para o caso em que estamos debruçados nenhuma dessas hipóteses ocorreu.

Invoco julgado do Superior Tribunal de Justiça em que, embora tenha tratado de matéria envolvendo a decadência de ato administrativo, bem pode servir de lume para o presente caso, senão vejamos a sua ementa:

“MANDADO DE SEGURANÇA N° 9.115-DF (2003/0101899-6).

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO.



REVOGAÇÃO. VANTAGEM FUNCIONAL. DECADÊNCIA. LEI Nº 9.784/99. DIREITO ADQUIRIDO. A Lei nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo, estabeleceu em seu art. 54, o prazo de cinco anos para que a Administração Pública possa revogar seus atos.

Contudo, dentro de uma lógica interpretativa, esse lapso temporal há de ser contado da vigência do dispositivo, e não da data em que o ato foi praticado, sob pena de se emprestar efeito retroativo à citada Lei.

(...)”. (destaques meus) Dito isto, pode-se afirmar que o argumento da interessada, ainda que formulado mediante a indicação de dispositivo legal inapropriado, não procede, ou seja, aquele seu pedido de compensação entregue no dia 19/11/1999, por força de dispositivo legal convertido em DCOMP, não foi homologado tacitamente, ainda que entre a data de sua protocolização e a data de sua apreciação tenha transcorrido o prazo de cinco anos. (RV 132439, Ac203-11.648)

Em linha com essas razões de decidir está a melhor doutrina sobre a matéria:

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. REGIMES JURÍDICOS DIVERSOS, A DEPENDER DA DATA DO PEDIDO OU DA PER/DCOMP. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

SEGURANÇA JURÍDICA E IRRETROATIVIDADE DAS LEIS Maria Teresa Martínez López Advogada em São Paulo Membro da Câmara Superior de Recursos Ficais e do Segundo Conselho de Contribuintes Emanuel Carlos Dantas Assis Mestre em Direito pela UFPE Especialista em direito tributário Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Membro do Segundo Conselho de Contribuintes 1. Introdução Há anos que a compensação de tributos vem gerando discussões entre os doutrinadores do meio jurídico. São inúmeras as questões suscitadas, muitas das quais, até hoje, não devidamente equacionadas. Isto se deve, em parte, às alterações legislativas ao longo do tempo. Como veremos no tópico seguinte, a partir da Medida Provisória nº 66, de 29.6.2002, convertida na Lei nº 10.637/02, foram várias as modificações na sistemática da compensação dos tributos federais. O contribuinte, ao se julgar credor da União, muitas vezes não sabe como proceder, o que acarreta conflitos com a Fazenda.

Nos dias atuais, a compensação tributária, no âmbito da esfera administrativa, é sem dúvida interessante aos contribuintes¹, tendo em vista 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 introduzida pelo art. 170- A do CTN, através da edição da Lei Complementar nº 104, publicada em 11.1.2001.

1 A exceção ocorre quando se trata dos índices de correção monetária de créditos antigos, incluindo os chamados expurgos inflacionários, matéria já pacificada no Judiciário. Atualmente, a jurisprudência majoritária dos Conselhos de Contribuintes, órgão administrativo, tem admitido apenas a atualização monetária calculada até 31.12.2005, com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução

Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 8, de 27.6.1997. No período seguinte, a partir de 01.1.1996, cessa a correção monetária e o montante do crédito atualizado até 31.12.2005 é acrescido de juros conforme a Taxa SELIC, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

2 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”.

A compensação de tributos pagos indevidamente esteve condicionada durante muito tempo à interposição de medida judicial, devendo-se tal fato às dificuldades existentes no exercício de tal direito. O art. 170 do CTN, por depender de lei ordinária a estipular as condições e garantias necessárias à compensação, antes da Lei nº 8.383/91, mostrou-se quase ineficaz.

As ações judiciais, em sua maioria, podem ser enquadradas em duas categorias: as confirmatórias do procedimento adotado pelo contribuinte ou as preventivas, conforme o ato de compensação ter sido praticado ou não no momento do ajuizamento. Ambas, por sua vez, podem apresentar caráter específico ou genérico, estando ou não dirigidas a um crédito e/ou um débito em particular.

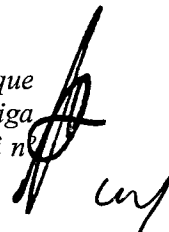
Cabe observar, a propósito, que as ações preventivas visam como regra geral à concessão de liminar ou tutela antecipada que autorize a prática de compensação, sem que o contribuinte sofra qualquer restrição por parte da Fazenda Pública. Neste aspecto, a jurisprudência do STJ, de forma acertada, vem se manifestando no sentido de não impedir a Receita Federal de verificar a liquidez dos créditos alegados. Também tem assentado que é possível (e necessária) a constituição do crédito tributário 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 LC nº 104/2001, todavia, à luz do art. 170-A do CTN, a compensação antes do trânsito em julgado foi afastada.

Feitas as observações iniciais, convém delimitar o tema deste trabalho, que não tem a pretensão de esgotar o tema da compensação – até porque análise de tal monta demandaria um estudo bem mais longo e aprofundado – nem está focado nas lides judiciais em torno desse assunto. O que pretendemos é discutir, de forma especial, dois marcos na evolução legislativa da compensação de tributos:

1. o art. 49 da MP nº 66, de 29.8.2002, convertida na Lei nº 10.637/02, que entrou em vigor em 01.10.2002, instituiu a PER/DCOMP e determinou que a compensação nela declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação;

3 2. o art. 17 da MP nº 135, de 30.10.2003, convertida na Lei nº 10.833/03, que entrou em vigor em 31.10.2003 (data de publicação da MP nº 135/03) e estabeleceu que os débitos constantes de PER/DCOM restam confessados pelo sujeito passivo.

Os dois dispositivos acima alteraram o art. 74 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a compensação dos tributos administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil (Lei nº



11.457, de 19.3.2007). Assim, não tratamos, de modo específico, da compensação envolvendo as contribuições previdenciárias arrecadadas pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária.

À vista das duas alterações acima, as compensações serão analisadas levando-se em conta três momentos:

- antes da MP nº 66/02, vale dizer, antes de 01.10.2002;
- entre 01.10.2002 e 30.10.2003; e
- a partir de 31.10.2003.

Cada um dos três períodos possui um regime jurídico próprio, como exposto adiante.

Antes traçamos um breve histórico da legislação sobre a compensação de tributos e fazemos uma incursão nos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade das leis, que necessariamente não de ser considerados no trato da matéria.

2. *Compensação de tributos: breve histórico da legislação* A compensação no âmbito tributário não deve ser confundida com a do direito civil e comercial. Embora o instituto – que consiste no encontro de contas entre o devedor e o credor, por serem ambos devedores e credores um do outro – seja originário do direito civil e comercial, assume feições particulares quando envolve o tributo. É o que acontece comumente: o ramo do direito tributário, cuja autonomia é apenas didática, toma de empréstimo dos demais ramos do direito a quase totalidade dos seus institutos, mas lhes acrescenta características específicas.

No âmbito comercial, o art. 439 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556/1850)³, na sua parte revogada pelo Código Civil de 2002, já estipulava que o devedor tem direito de *ASSIS*, Emanuel Carlos Dantas de. Sistema constitucional tributário: o tributo e suas espécies. Curitiba:

Juruá, 2001. p. 71.

³“Art. 439. Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente liquidadas e 4 exigir que seja feita compensação quando também é credor da pessoa a quem deve.

Disposição no mesmo sentido constava do art. 1.009 do Código Civil revogado (Lei nº 3.071/1916), tendo sido repetida no art. 368 do Código Civil atual (Lei nº 10.406/02).⁴ O Código Civil antigo, no entanto, já ressaltava a particularidade da compensação envolvendo tributos, quando no seu art. 374 rezava o seguinte: “As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda”. O art. 374 do Código Civil atual, por sua vez, não que pretendeu aplicar aos débitos da Fazenda Pública as regras da compensação civil, não vingou. Foi revogado antes de entrar em vigor, pela MP nº 104, de 09.1.2003, convertida na Lei nº 10.677/03.

Assim como a legislação civil mencionada, também a Lei nº 4.320/64 prevê que a compensação de tributos demanda tratamento particular, ao estatuir no seu art. 54 que “não será admitida a compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública”.

Finalmente, em consonância com a legislação que lhe antecede (o Código Comercial e a Lei nº 4.320/64), o CTN reza, no seu art. 170, o seguinte (grifos nossos):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

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

Como já mencionado, posteriormente a LC nº 104, publicada em 11.1.2001, vedou a compensação mediante o aproveitamento de crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

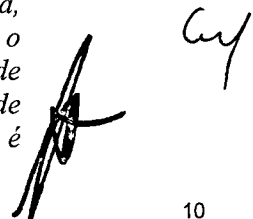
certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem.”

** O art. 1.009 do Código Civil velho e o art. 368 do Código novo possuem redação idêntica, que é a seguinte:*

“Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

5 Pelo histórico acima, resta claro que a compensação na seara tributária sempre foi tratada de modo particular, com regras próprias e independentes daquelas existentes para as relações civis e comerciais. Isto porque a relação jurídico-tributária possui em um dos lados o Estado, ora na condição de sujeito ativo e credor – quando ocorre o fato jurídico tributário e surge a obrigação tributária –, ora na de sujeito passivo e devedor – quando há pagamento indevido ou a maior e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária se torna credor. Tanto numa quanto noutra situação a atividade estatal possui menos liberdade que a particular, pelo que demanda tratamento específico.

Durante muito tempo o art. 170 do CTN apresentou-se com eficácia mínima: apenas abria possibilidade de compensação com indêbitos tributários. Na ausência de lei regulando a matéria, o dispositivo da nossa Lei Complementar tributária era de eficácia quase nula, notadamente no âmbito administrativo. O que se tinha era apenas o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86, que trata da compensação de ofício. Segundo este dispositivo, a Receita Federal, na hipótese de restituição ou ressarcimento, deve antes verificar se o contribuinte é



devedor da Fazenda Nacional e proceder à compensação caso exista débito tributário em seu nome. A Lei nº 11.196/05, no seu art. 115, introduziu o § 8º no art. 89 da Lei 8.212/91, de modo a estender a compensação de ofício no caso das contribuições para a seguridade social. O art. 114 da Lei nº 11.196/05, por sua vez, determinou à Receita Federal compensar os créditos do sujeito passivo não só com os débitos oriundos de tributos sob sua administração, mas também com os provenientes das contribuições sociais. Dizemos eficácia mínima porque uma lei ordinária, editada com supedâneo no art. 170 do CTN e dispondo sobre as condições da liquidação de créditos tributários mediante compensação com créditos líquidos e certos do sujeito passivo, não pode vedar toda e qualquer compensação. Se assim fizesse, estaria em confronto com a Lei Complementar tributária, que determinou haver, necessariamente, alguma forma de compensação.

“Art. 7º A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.”

7A redação da Lei nº 11.196/2005 é a seguinte: “Art. 114. O art. 7º do Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

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

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo.’ (NR)” 6 2.1. Art. 66 da Lei nº 8.383/91 A situação mudou substancialmente a partir da Lei nº 8.383/91, cujo art. 66 finalmente empregou o art. 170 do CTN, abrindo a possibilidade de a compensação ser feita pelo sujeito passivo, e não mais apenas de ofício. Somente vinte e cinco anos depois do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) é que a compensação tributária foi viabilizada com maior efetividade. O referido 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.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

Na redação original, acima transcrita, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 só tratava das receitas derivadas (tributos).⁸ Posteriormente, a redação foi modificada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995, de modo a permitir, também, a compensação com créditos oriundos de receitas patrimoniais pagas a maior ou indevidamente.

Verifica-se que a compensação permitida nos estritos limites do art. 66 em comento alcançava apenas os tributos da mesma espécie (COFINS devida com recolhimentos a maior da COFINS, débitos do PIS com créditos do PIS pago indevidamente etc.).¹⁰ «Como é cediço, o gênero tributo inclui as contribuições. Assim, a redação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, inclusive após a modificação da Lei nº 9.069/95, não precisava ter dito “tributos e contribuições”. Melhor dicção teria adotado o legislador se tivesse dito “tributos, inclusive contribuições previdenciárias”.

„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” (STJ, 1ª Turma, RESP nº 320.969/SP, 12.6.2001, rel. Min. José Delgado, unânime).

¹⁰No tocante à compensação de créditos do Finsocial pago a maior com valores devidos da COFINS, o STJ, inicialmente, ficou dividido: enquanto a 1ª Turma não acolhia tal compensação (RESP nº 78.288, 07.3.1996, rel. Min. Demócrito Ribeiro, unânime), a 2ª Turma acatava-a (RESP nº 82.038, 13.6.1996, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, unânime). Logo depois a 1ª Seção do STJ tratou da divergência e, por maioria, decidiu pela possibilidade da compensação (Embargos de Divergência no RESP nº 78.301, 11.12.1996, rel. Min. Ari Pargendler).

⁷ Posteriormente, a Lei nº 9.250/95, no seu art. 39, limitou a compensação a tributos da mesma espécie e mesma destinação constitucional, além de só permitir a utilização dos créditos do sujeito passivo na liquidação de débitos de períodos posteriores.¹¹ No âmbito das contribuições para a seguridade social – aqui não analisadas com mais detalhes porque o foco deste trabalho é o art. 74 da Lei nº 9.430/96 -, fazemos parênteses para observar que as Leis nº 9.032/95 e

nº 9.129/95 alteraram o art. 89 da Lei nº 8.212/91, introduzindo duas limitações importantes: admitiu-se apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade (referência ao art. 166 do CTN, a nosso ver inaplicável às contribuições sociais, pelo que tal limitação parece desarrazoada¹²), e limitou-se a compensação a 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência.¹³ Segundo o regime fixado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, o contribuinte dispunha de direito subjetivo à prática do ato de compensação em face da União, devendo fazê-lo unilateralmente e sem a necessidade de autorização prévia da Fazenda.

Os vários atos disciplinadores da matéria, dentre eles a Instrução Normativa DRF nº 67/92¹⁴ – que sem amparo legal tentou limitar a compensação a débitos e créditos cujo recolhimento se dá sob um mesmo código –, suscitaram dúvidas e questionamentos sobre a compensação em tela. Uma dessas dúvidas diz respeito à possibilidade de o contribuinte proceder, de forma unilateral (ou seja, sem análise prévia por parte da administração tributária e sob a sistemática do lançamento por homologação), à compensação aventada. Aqui, todo cuidado é pouco. A matéria está diretamente relacionada ao período dos fatos e da legislação à época aplicável. Necessário, portanto, se fazer um histórico.

¹¹“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 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 destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.” (destaques nossos) ¹²Sobre o tema, ver o seguinte julgado do STJ: 1ª Seção, ERESP nº 227.852/SC, rel. Min. Humberto Martins, 23.8.2006.

¹³No STJ há julgados entendendo que não se aplica qualquer limite (conforme a Lei nº 9.032/95 o limite era de 25%), quando a compensação, processando-se com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, refere-se a créditos anteriores às Leis nº 9.032/95 e nº 9.129/95 (2ª Turma, RESP 254.913/PR, 03.6.2003, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, unânime), quando o crédito decorre de lei declarada inconstitucional pelo STF (1ª Turma, RESP nº 840.259/SP, 15.8.2006, rel. Min. Francisco Falcão), ou ainda quando o crédito é oriundo de contribuição não previdenciária (FINSOCIAL, no caso do RESP nº 651.487/GO, 1ª Turma, 06.9.2004, rel. M.

Eliana Calmon).

¹⁴DRF, de Departamento, em vez de SRF, de Secretaria, porque à época a Receita Federal era Departamento, em vez de Secretaria. Tal status durou pouco porque logo depois o órgão readquiriu a condição de Secretaria do Ministério da Fazenda.

⁸ Havia dissídio jurisprudencial. Mais uma vez a Primeira¹⁵ e a Segunda¹⁶ Turmas do Superior Tribunal de Justiça divergiram, agora com relação ao poder de o contribuinte efetivar a compensação por

sua conta e risco, sem necessidade de antes a administração verificar a certeza e liquidez dos créditos alegados. 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 vez que a lei não previa tal procedimento. O contribuinte, com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, podia efetuar a compensação – em vez de antecipar o pagamento exigido pelo § 1º do art. 150 do CTN – e aguardar a homologação da administração tributária.¹⁷ Para tanto, devia registrar em sua escrita 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.¹⁸ 2.2. Art. 74 da Lei nº 9.430/96 Posteriormente, em 1996, foi editada a Lei nº 9.430, estabelecendo originariamente, em seus arts. 73 e 74, o seguinte (destaques nossos):

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;

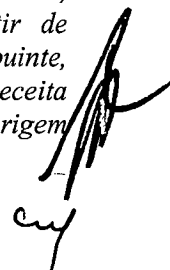
¹⁵STJ, 1ª Turma, RESP nº 89.753, 23.5.1996, rel. Min. Milton Luiz Pereira, unânime.

¹⁶STJ, 2ª Turma, AgRg no RESP 144.250, 25.9.1997, rel. Min. Ari Pargendler, unânime.

¹⁷Nessa linha é o voto proferido pelo Min. Ari Pargendler no AgRg no RESP 144.250, cuja ementa trata da diferença entre a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e a do art. 74 da Lei nº 9.430/96: “TRIBUTÁRIO.

COMPENSAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS REGIMES DA LEI N.8.383, DE 1991, E DA LEI N. 9.430, DE 1996. NO REGIME DA LEI N 8.383, DE 1991 (ART. 66), A COMPENSAÇÃO SÓ PODIA SE DAR ENTRE TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE, MAS INDEPENDE, NOS TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO, DE PEDIDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. JÁ NO REGIME DA LEI N. 9.430, DE 1996 (ART. 74), MEDIANTE REQUERIMENTO DO CONTRIBUINTE, A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL ESTÁ AUTORIZADA A COMPENSAR OS CRÉDITOS A ELA OPOSTÍVEIS “PARA A QUITAÇÃO DE QUAISQUER TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES SOB SUA ADMINISTRAÇÃO” (LEI N. 9.430, DE 1996). QUER DIZER, A MATÉRIA FOI ALTERADA TANTO EM RELAÇÃO À ABRANGÊNCIA DA COMPENSAÇÃO QUANTO EM RELAÇÃO AO RESPECTIVO PROCEDIMENTO, NÃO SENDO POSSÍVEL COMBINAR OS DOIS REGIMES, COMO SEJA, AUTORIZAR A COMPENSAÇÃO DE QUAISQUER TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES INDEPENDENTEMENTE DE REQUERIMENTO À FAZENDA PÚBLICA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

¹⁸A IN DRF nº 67/92, tendo em vista o art. 66 da Lei nº 8.383/91, informava que a compensação de débitos vencidos a partir de 01.1.1992 podia ser efetuada “por iniciativa do próprio contribuinte, independentemente de prévia solicitação à unidade da Receita Federal”, exceto se o débito ou o crédito, ou ambos, tivessem origem



em processo fiscal, ou se o crédito resultasse de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

9 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.

A partir da Lei nº 9.430/96, a possibilidade de compensação com tributos de espécies diversas passou a ter amparo legal, tendo como requisitos expressos o requerimento do contribuinte e a autorização prévia pela Receita Federal¹⁹.

Regulamentando o art. 74 da Lei nº 9.430/96, foi editado o Decreto nº 2.138, de 29.1.1997, 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.

Após a Lei nº 9.430/96, passaram a coexistir dois regimes de compensação:

• o do art. 66 da Lei nº 8.381/91 – restrito a tributos da mesma espécie (inclusive contribuições previdenciárias) e com mesma destinação constitucional²⁰, mas ¹⁹“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” (STJ, 1ª Turma, RESP nº 327.997, 28.5.2002, rel. Min. Eliana Calmon, unânime).

²⁰A expressão “mesma destinação constitucional”, ao se referir a tributos, apresenta-se redundante porque, se o tributo for da mesma espécie ou subespécie tributária, já possui idêntica destinação, ditada pela Constituição. Referimo-nos às hipóteses das contribuições para a seguridade social e das contribuições interventivas previstas no art. 149 da CF, da contribuição municipal e distrital para o custeio do

CF



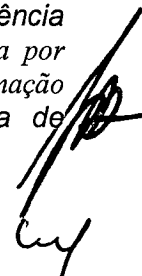
serviço de iluminação pública, prevista no art. 149-A (introduzido pela Emenda Constitucional nº 39/2002), dos empréstimos compulsórios (para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa iminente ou já decretada ou, ainda, investimento público urgente e relevante, tudo conforme o art. 148 da CF) e do imposto extraordinário da competência residual da União destinado à guerra (art. 154, II, da CF). As demais espécies e subespécies tributárias (imposto, taxa, contribuição de melhoria e contribuições de intervenção no domínio econômico) não possuem destinação constitucional. Outrossim, rejeitamos a 10 independente de requerimento prévio à administração tributária (Secretaria da Receita Federal ou Secretaria da Previdência Social, antes da fusão dos fiscos federais); e • o do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – relativo a tributos de espécies diversas, desde que arrecadados pela Receita Federal (estão excluídas, pois, as contribuições previdenciárias), mas dependente de prévia solicitação.

Os dois regimes são compatíveis com o art. 170 do CTN, que exige a certeza e liquidez dos créditos a compensar. A diferença é que no regime do art. 66 referido, tal certeza e liquidez são apuradas posteriormente pela administração tributária, de forma expressa ou tácita, dentro do prazo decadencial dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, enquanto no regime do art. 74 tal apuração é sempre expressa e não se sujeitava, inicialmente, à preclusão temporal. Como veremos adiante, somente as PER/DCOMP processadas sob a égide da MP nº 135, convertida na Lei nº 10.833/03, é que devem ser apreciadas em cinco anos, sob pena de homologação tácita da compensação efetuada e declarada pelo sujeito passivo.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 foi alterado três vezes: a primeira pelo art. 49 da MP nº 66, convertida na Lei nº 10.637/02, com efeitos (o artigo) a partir de 01.10.2002, como expresso no art. 68, I, da citada Lei; a segunda pelo art. 49 da MP nº 135, convertida na Lei nº 1.833/2003, com efeitos a partir de 31.10.2003 (data de publicação da MP); e a terceira pelo art. 4º da Lei nº 11.051, publicada em 30.12.2004. Esta última alteração, que não é objeto de nossa investigação, tratou das hipóteses em que a PER/DCOMP deve ser considerada não declarada.

Com atenção para as modificações introduzidas pelas MP nºs 66 e 135 e respectivas leis de conversão, observemos as alterações no art. 74 da Lei nº 9.430/96, das quais destacamos os § 2º, 4º, 5º e 6º:

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 MP nº 66/2002, Lei nº 10.637, de 2002) interpretação intentada por alguns, no sentido de que “mesma destinação constitucional” quer significar mesmo órgão arrecadador (na ADC nº 1, tratando da COFINS o STF já disse da irrelevância do órgão arrecadador, para fins de definição do regime jurídico de determinada espécie tributária) ou mesma competência tributária (esta a posição insustentável, data venia, defendida por Régis Pallotta Trigo (O critério da identidade de espécies e destinação constitucional na compensação tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 65, fev. 2001).



11 § 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) [...] § 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)²¹ § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

Com a alteração introduzida pela MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, houve uma aproximação com o regime estabelecido pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, cuja essência consistia exatamente no fato de o contribuinte operar a compensação por sua conta e risco na sua escrita contábil, informando-a à Receita Federal apenas por ocasião da entrega de DCTF.²² De modo semelhante acontece na compensação efetuada com base no art. 74 da Lei nº 9.430/96, após a modificação da Lei nº 10.637/02: o que era pedido, submetido previamente à apreciação da administração tributária, passou a ser declaração, submetida à ulterior homologação da autoridade administrativa.

Na compensação escorada tão-somente no citado art. 66, não havia necessidade de formalização de processo próprio. Por isto a DCTF consistia no único pelo qual era dado conhecimento à Receita Federal, do encontro de contas efetuado pelo sujeito passivo.

Nesta modalidade de compensação o encontro de contas equivale a um pagamento à vista que, à semelhança do recolhimento antecipado exigido nos tributos sujeitos ao ²¹Antes: “§ 5º- A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo (incluído pela MP nº 66/2002, Lei nº 10.637, de 2002).” ²²No sentido de obrigatoriedade de informação das compensações em DCTF, o art. 7º da IN SRF nº 73/96, cujos §§ 1º e 2º esclarecem: no caso de compensação deverá ser informado o código da receita, a data do pagamento, o valor original da receita, expresso em moeda da época, e o valor utilizado, dispensando-se o número do ato autorizativo (ou processo administrativo) da Receita Federal, quando compensação com tributos da mesma espécie; no caso de compensação de tributos de espécies diferentes deverá ser indicado, também, o número do correspondente ato autorizativo (ou do processo administrativo).

12 lançamento por homologação, extingue o crédito tributário compensado sob condição resolutória da ulterior homologação por parte do Fisco (art. 150, § 4º, do CTN). Como o art. 66 da Lei nº 8.383/91, no seu caput, estabelece que os créditos do sujeito passivo somente podem ser utilizados para compensar tributos de períodos

subseqüentes, o encontro de contas sempre se dava no vencimento do débito compensado.

Com a alteração ocorrida, dúvidas novamente surgiram. Alguns doutrinadores sustentam que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, tão logo entrou em vigor, derogou o regime de compensação regulado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91.²³ Outros entendem que ambos coexistiam em perfeita harmonia no sistema, por tratarem de coisas distintas²⁴: se o contribuinte pretender compensar tributos da mesma espécie e idêntica destinação constitucional, sem depender de manifestação prévia da Receita Federal²⁵, utilizará seus créditos na liquidação de débitos posteriores e a compensação será processada nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, por sua conta e risco, devendo a fiscalização, posteriormente, homologá-la, expressa ou tacitamente, tal como se dá na hipótese de lançamento por homologação (art. 150, do CTN); se pretender compensar tributos de espécies distintas, ou em caso de espécies iguais preferir ouvir a Receita Federal previamente, deverá formalizar o requerimento próprio, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Acreditamos que não houve ab-rogação ou derrogação total²⁶ da norma inserta no art. 66 da Lei nº 8.383/91, até porque deve ser observado que ali também se cuidou das contribuições previdenciárias, enquanto que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a sua redação primitiva, sempre tratou apenas da compensação de tributos administrados pela Receita Federal.

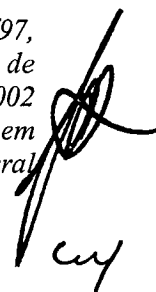
A nosso ver, o que houve foi derrogação parcial. O art. 49 da MP nº 66/2002, no que introduziu o § 2º no art. 74 da Lei nº 9.430/96 para determinar que a entrega da nova ²³Posição que parece ir neste sentido encontramos no voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento da 1ª Turma do STJ, RESP nº 853.903, 22.8.2006, unânime, quando afirma o seguinte (o texto foi reproduzido no item 9 da ementa): “Atualmente, portanto, a compensação será viável apenas após o trânsito em julgado da decisão, devendo ocorrer, de acordo com o regime previsto na Lei 10.637/02, isto é, (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”.

²⁴Afirmando o Desembargador do TRF da 4ª Região que “o art. 66 da Lei 8.383/91 continua em vigor e ainda é aplicável, em especial às contribuições previdenciárias, que não se submetem ao regramento da Lei nº 9.430/96” (OLIVEIRA, Antônio Albino Ramos de. Compensações de ofício e por homologação. Porto Alegre:

TRF – 4ª Região, 2006. Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1, p. 27, disponível em:

http://www.trf4.gov.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/web_albino.pdf.

²⁵É por considerar o art. 66 da Lei nº 8.383/91 que a IN SRF nº 21/97, no seu art. 14, dispensa o requerimento prévio na compensação de tributos da mesma espécie. Somente com a IN SRF nº 210, de 30.9.2002 e com efeitos a partir de 01.10.2002 (mesma data em que entrou em vigor o art. 49 da MP nº 66, de 29.8.2002), é que a Receita Federal



passou a exigir requerimento (PER/DCOMP, no caso) para compensação de tributos da mesma espécie.

*26*O termo “derrogar” pode ser empregado em sentido largo, mas aqui diferenciamos derrogação – tornar sem efeito parte de uma norma – de ab-rogação – que é a eliminação total da norma.

13 declaração de compensação (doravante chamada DCOMP, para diferenciá-la dos pedidos de compensação anteriores) extingue o crédito tributário compensado, introduziu uma sistemática de compensação aplicável tão-somente aos tributos arrecadados pela antiga Secretaria da Receita Federal, que se mostra incompatível com a anterior.

Face à incompatibilidade, tem-se a revogação tácita (parcial). Nesse sentido, cabe rever a lição precisa de Maria Helena Diniz, segundo a qual a revogação tácita se dá [...] quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada na anterior, mesmo que nela não conste a expressão “revogam-se as disposições em contrário”, por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a lei contiver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação.²⁷ A evidenciar a incompatibilidade, no tocante aos tributos arrecadados pela então Secretaria da Receita Federal, cabe destacar que na redação original do art. 74 esse órgão, atendendo a requerimento do contribuinte, poderia autorizar (ou não) a compensação. A mera entrega de pedido de restituição, acompanhado do pedido de compensação correlato, apenas suspendia a exigibilidade do crédito tributário que se almejava compensar. Inexistia qualquer extinção do crédito tributário a compensar. Assaz diferente é o pedido de restituição e respectiva declaração de compensação (ou PER/DCOMP, abreviadamente) entregue a partir de 01.10.2002, data de entrada em vigor do art. 49 da MP nº 66/02. Neste caso, em vez de simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ocorre de plano sua extinção.

São situações radicalmente diferentes, especialmente porque antes da MP nº 66/02, com a suspensão da exigibilidade, não corria qualquer prazo preclusivo contra a administração tributária. Ainda que demorasse mais de dez anos para decidir quanto ao pedido de restituição e compensação, o crédito tributário, desde que confessado (por meio de DCTF, especialmente) ou lançado pela autoridade administrativa, voltava a ser exigido depois de indeferida a repetição de indébito pleiteada. Após o sistema de PER/DCOMP, extinto o crédito tributário na data de sua entrega – a compensação corresponde ao pagamento antecipado exigido nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, como já visto –, flui o prazo decadencial de cinco anos estatuído no § 4º do mesmo artigo. Tal prazo, antes da ²⁷Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada. São Paulo: Saraiva, 1999. – p. 67.

14 MP nº 135/03, é contado da data do fato gerador. Somente após a referida Medida Provisória é que o termo inicial passou a ser a data de

entrega da PER/DCOMP (§ 5º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 49 da MP nº 135/02).

Levando em conta os pedidos de compensação anteriores a 01.10.2002, a MP nº 66/2002 determinou que aqueles pendentes de apreciação naquela data²⁸ seriam considerados PER/DCOMP, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (ver o § 4º, incluído pela referida MP). Ou seja, determinou que os pedidos de restituição e compensação entregues antes da MP nº 66/2002, mas não apreciados pela Receita Federal até 01.10.2002, passariam a ser considerados meio de extinção do crédito tributário cuja compensação foi solicitada.

Destarte, o que antes era simples pedido de compensação e meio de suspensão para a exigibilidade do crédito tributário passou a ser, segundo a MP nº 66/02, declaração de compensação (DCOMP) e meio de extinção do crédito tributário. Indaga-se, então: pode a referida MP, editada posteriormente às datas de entrega dos pedidos de restituição e compensação, retroagir para transmudá-los em PER/DCOMP? Como será visto adiante, entendemos que não, por ofensa ao princípio da segurança jurídica e impossibilidade da retroatividade pretendida.

A retroatividade não deve atingir nem o § 4º da Lei nº 9.430/96 nem os §§ 5º e 6º, estes com a redação dada pela MP nº 135, publicada em 31.10.2003. Assim como os pedidos de compensação anteriores a 01.10.2002 (antes da MP nº 66/02) não podem ser transformados em DCOMP, o prazo preclusivo de cinco anos contado da entrega de PER/DCOMP, contrário à Fazenda Pública, bem como a confissão de dívida do sujeito passivo, firmada por meio de DCOMP, não devem ser aplicados àquelas entregues antes de 31.10.2003 (antes da MP nº 135/03).

3. Segurança jurídica e irretroatividade das leis ²⁸*Neste sentido, inclusive, o art. 64 da IN SRF nº 460, de 18.10.2004, repetido no art. 64 da IN SRF nº 600, de 28.12.2005, cuja redação (idêntica nos arts. 64 das duas IN) é a seguinte: “Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, os pedidos de compensação que, em 01.10.2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF.”*

15 O princípio²⁹ da segurança jurídica visa a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas, protegendo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Busca também preservar as relações jurídicas já estabelecidas, ante as alterações da conjuntura política de governo.³⁰ Para que se realize, necessária é a obediência aos princípios constitucionais da legalidade (arts. 5º, II, que trata da legalidade geral, e 150, I, específico da legalidade em sede tributária), da anterioridade (art. 150, III, b e c, e 195, § 6º, na verdade duas anterioridades: a de um exercício ou ano para o seguinte e a anterioridade nonagesimal) e da irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, a).

Como explica Humberto Ávila, “há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos.”³¹ Os mais amplos podem ser



considerados sobreprincípios em relação aos mais restritos, enquanto estes são tidos como subprincípios em relação aos primeiros. Assim, a segurança jurídica, em relação ao princípio maior do Estado de Direito, é subprincípio; em relação à irretroatividade, sobreprincípio.³² O Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em cautelar inominada, referendada depois por unanimidade pela Segunda Turma do STF, também já entendeu que a segurança jurídica é preceito assentado no princípio constitucional do Estado de Direito.³³ »Face à brevidade deste estudo, não cabe tratar com profundidade da diferença entre princípios e regras.

Convém apenas observar que não se pode afirmar que determinado dispositivo de lei contempla, de modo excludente, uma norma-princípio ou uma norma-regra. A norma (que é o texto ou dispositivo de lei interpretado) pode ser um princípio ou uma regra, a depender da interpretação construída. É certo, de todo modo, que os princípios são finalísticos, enquanto as segundas são descritivas de comportamento (obrigatório, permitido ou proibido). Sobre a diferença em comento, Humberto Ávila, reportando-se a Alexy, ensina: “A distinção entre princípios e regras – segundo Alexy – não pode ser baseada no modo tudo ou nada de aplicação proposto por Dworkin, mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: diferença quanto à colisão, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; diferença quanto à obrigação que instituem, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações prima facie, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes”. O autor propõe contrapor as duas definições seguintes: “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessário à sua promoção; [...] As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo:

Malheiros, 2004. pp. 30 e 129).

³⁰NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado.*

São Paulo: Dialética, 2004. p. 70.

³¹ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004. p. 40.

³²*Idem*, p. 144.

³³STF, 2ª Turma, Petição-Questão de Ordem nº 2.900/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, unanimidade, 27.5.2003.

16 Na legislação em vigor, encontramos referência expressa à segurança jurídica no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo da Administração Pública e é aplicável, subsidiariamente, ao Processo Administrativo Fiscal.

De todo modo, ainda que não explicitado no texto constitucional (poder-se-ia vislumbrá-lo no caput do art. 5º da CF, que alude à “inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”), impõe-se considerá-lo sempre. É irrelevante a circunstância de não estar explicitado na Constituição porque, na aplicação dos princípios, descabe distinguir os escritos dos implícitos. Um princípio explícito não é necessariamente mais importante que um implícito.³⁴ Como leciona o mestre José Souto Maior Borges, “o princípio implícito não difere senão formalmente do exposto. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade ‘forte’ (a expressa) e outra ‘fraca’ (a implícita)”.³⁵ E mais: pode até acontecer de um princípio implícito ser mais eficaz (ter maior eficácia social ou efetividade).³⁶ Foi o que aconteceu, por exemplo, com o princípio da progressividade aplicável ao Imposto de Renda da Pessoa Física, inserido somente na Constituição de 1988 (art. 153, § 2º, I) e ausente (mas implícito) na Carta anterior.³⁷ Quanto à irretroatividade, em termos gerais também é decorrente do art. 5º, XXXVI, da CF; em sede tributária, está assentado no art. 150, III, a.³⁸

³⁴CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 29, com esteio em José Souto Maior Borges.

³⁵BORGES, José Souto. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 22, jul. 1997, p. 25.

³⁶Na lição de Miguel Reale, sob a perspectiva da teoria tridimensional do direito, a norma é “uma integração de fatos segundo valores” (REALE, Miguel. Filosofia do direito. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 510). Ou seja, a norma valoriza fatos sociais. Não se pode esquecer desta lição, sob pena de transformar-se o direito numa dogmática estéril e inútil. Para a efetivação dos valores, carece que a norma tenha eficácia social, expressão sinônima de efetividade. Enquanto eficácia jurídica diz respeito à aplicabilidade da norma, eficácia social requer aplicabilidade com os resultados nela prescritos. Assim, quando determinada conduta prescrita numa norma é sempre observada, todos se conduzem conforme a prescrição, tal norma é efetiva. Neste caso, a norma está sendo aplicada sem a necessidade de emprego da sanção prevista para a conduta oposita. Do mesmo modo, se, quando alguém adota a conduta oposita, há a aplicação da sanção, a norma mais uma vez está tendo efetividade. De outro modo, se a conduta normativa não é seguida nem a sanção é aplicada, tem-se a aplicação da norma e eficácia jurídica (a norma incidiu), mas não eficácia social (a norma não produziu os resultados esperados).

³⁷O exemplo é emblemático porque, ao contrário do esperado, após 1988, o que houve foi uma redução na quantidade do número de alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física, a demonstrar que

Cef

apesar da eficácia jurídica da norma constitucional nova, o Direito não se realizou como esperado, isto é, a norma não está tendo eficácia social. A legislação infraconstitucional tem evoluído em direção à simplificação, sob o pretexto de que assim se combate a sonegação e facilita-se a vida do contribuinte. Dessa forma, as dez alíquotas do imposto para a pessoa física, existentes até o final de 1988, foram reduzidas a duas (15% e 27,5%, esta última com um acréscimo de 2,5%, inicialmente provisório, mas que vai se perpetuando). Antes, as alíquotas mínima e máxima eram, respectivamente, 10% e 45%. A redução no número de alíquotas e no percentual máximo que baixou de 45% para 25% (até 1997), foi introduzida pela Lei nº 7.713, de 23.12.1988.

Esta lei demonstra o desprezo com que foi tratado o princípio da progressividade para o imposto sobre a renda da pessoa física, até hoje solenemente ignorado pelo legislador ordinário.

³⁸Como informa Mizabel Derzi, em outros países (cita Estados Unidos e Espanha) a irretroatividade não consta expressamente de suas Cartas Constitucionais. Daí a maior liberdade do legislador infraconstitucional no trato da matéria (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 189-91).

17 No sistema constitucional brasileiro, a regra geral é a eficácia prospectiva. A eficácia retroativa das leis (a) é sempre excepcional, (b) jamais se presume e (c) deve necessariamente emanar de disposição legal expressa (c). Assim já se pronunciou o STF³⁹, que ainda assentou o seguinte: “O disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva”.⁴⁰ A irretroatividade em matéria tributária visa à proteção do contribuinte.⁴¹ Por isto é admissível a retroatividade de lei expressamente interpretativa ou de lei que deixe de definir infração ou reduza penalidade e possa ser aplicável a ato não definitivamente julgado (art. 106 do CTN). Além dessas duas hipóteses, há uma terceira: a da lei processual, cuja aplicação é imediata e alcança os processos em curso.

Nenhuma das três hipóteses acima é compatível com as disposições dos §§ 2º, 4º, 5º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com as redações dadas pelo art. 17 da MP nº 66/02 e art. 49 da MP nº 135/03.

A irretroatividade geral, por sua vez, e o princípio da segurança jurídica, especialmente, visam proteger, além do contribuinte, o sujeito ativo da relação jurídico-tributário. Se por um lado o § 6º da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela MP nº 135/03, não pode retroagir para tratar como confissão de dívida o que o sujeito passivo não confessou, por outro o §§ 2º e 4º do mesmo artigo, com as redações das MP nº 66/02, não podem, mais uma vez de forma retroativa, transformar em extinção do crédito tributário o que antes era simples suspensão de sua exigibilidade. Tampouco o § 5º do artigo em comento, introduzido pela MP nº 135/03, pode estabelecer prazo preclusivo em desfavor da Fazenda Pública, a acarretar a perda irremediável de valores constantes de pedidos de compensação antes da referida Medida

Provisória, já que o termo inicial do prazo que extingue o crédito tributário seria a data de cada pedido antigo. A nosso ver, nenhuma das retroatividades pretendidas é admissível.

Neste, ponto convém atentar para as palavras sábias de Souto Maior Borges⁴², que, tratando do princípio da segurança jurídica, pontifica:

³⁹*Revista Trimestral de Jurisprudência 163/795. Apud MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 300.*

⁴⁰*STF, Pleno, ADI nº 493-0/DF, rel. Min. Moreira Alves, 25.6.1992, maioria.*

⁴¹*"O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado" (STF, ADI 712-MC, voto do Relator, Min. Celso de Mello, 07.10.1992).*


⁴²*BORGES, José Souto. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 22, jul. 1997, p. 27.*

18 E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas entre fisco e contribuinte no plano normativo. A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana da meditação sobre o direito: suum cuique tribuere;

justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (por exemplo, fisco/contribuinte), o que é seu. O estatuto tributário não é só do contribuinte. É do fisco e contribuinte numa relação isônoma.

4. Regime jurídico da compensação: definição conforme a data da compensação, e não a data do surgimento do crédito Antes de tratarmos, de per si, dos §§ 2º, 4º, 5º e 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, necessário se faz cuidarmos das normas aplicáveis à compensação, levando em conta as alterações legislativas e com vistas a decidir se o regime jurídico da espécie deve ser considerado à luz das normas vigentes num primeiro momento – que corresponde à data do pagamento indevido ou a maior, quando surgiu o crédito e teve origem o direito à repetição do indébito –, ou num segundo momento – a data do encontro de contas, equivalente à da realização da compensação por parte do contribuinte (se efetuada com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, à semelhança do lançamento por homologação, sendo que a compensação equivale ao pagamento antecipado exigido pelo § 1º do art. 150 do CTN) ou, o que dá no mesmo, à data do protocolo dos pedidos de compensação ou entrega da PER/DCOMP (se efetuada com base no art. 74 da Lei nº 9.430/96).

O STJ, analisando as limitações impostas pelas Leis nº 9.032/95 e nº 9.129/95 à compensação dos créditos do sujeito passivo relativos às contribuições para a seguridade social (efetuadas com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, como já visto), decidiu, inicialmente, que a lei

cy 

aplicável é a vigente na data de encontro dos créditos e débitos, incidindo as limitações nela impostas, a partir de sua publicação.⁴³ Ou seja, considerou o segundo momento acima.

Em seguida, o STJ mudou a interpretação e passou a considerar que o regime jurídico é o da época do recolhimento indevido.⁴⁴ Ou seja, considerou o primeiro momento, por ⁴³STJ, 2ª Turma, RESP 154.474/RS, rel. Min. Ari Pargendler, 03.2.1998, unânime; STJ, 1ª Turma, RESP nº 244.418, rel. Min. Garcia Vieira, 23.3.2000, unânime; STJ, 1ª Turma, EDcl no AgRg no RESP 237728/SC, Min. Garcia Vieira, 11.4.2000, unânime.

⁴⁴STJ, 2ª Turma, RESP 192.015/SP, rel. Min. José Delgado, 16.8.1999, unânime; STJ, 1ª Seção, ERESP 164.739/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 08.11.2000; STJ, 1ª Seção, ERESP 227.060/SC, rel. p/ o Acórdão o Min.

Francisco Peçanha Martins, 27.2.2002, maioria. No ERESP 164.739/SP, a Min. Eliana Calmon, após historiar as divergências, mudou sua interpretação para adotar a posição da maioria, no sentido de que os 19 interpretar que haveria direito adquirido à compensação, nos termos em que surgiu quando houve o pagamento indevido ou a maior.

Apesar da mudança de entendimento, o STJ também vem decidindo que, com relação à possibilidade de compensação entre tributos de espécies diferentes, a modificação aplicase a recolhimentos anteriores à lei que a introduziu. Assim, tem decidido pela compensação do indébito do PIS com débitos da COFINS⁴⁵ (os recolhimentos do PIS são anteriores tanto à Lei nº 9.430/96 quanto à MP nº 66/2002, que passaram a permitir a compensação envolvendo espécies tributárias diferentes).

O STF, por sua vez, também tratando das limitações impostas pelas Leis nº 9.029/95 e nº 9.132/95, já interpretou que o regime jurídico é do momento do encontro de contas (o segundo momento, conforme pré-mencionado). Observe-se a ementa do julgado⁴⁶:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. PAGAMENTO INDEVIDO. CRÉDITO UTILIZÁVEL PARA EXTINÇÃO, POR COMPENSAÇÃO, DE DÉBITOS DA MESMA NATUREZA, ATÉ O LIMITE DE 30%, QUANDO CONSTITUÍDOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.129/95. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. Se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posto aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso não conhecido.

Embora certo que o tema compensação, tão-somente (quando não envolve o direito intertemporal e divergências sobre aplicação de princípios constitucionais), é de competência do STJ⁴⁷, na situação em

tela a competência passa a ser do STF, porque estão em discussão o direito adquirido e a irretroatividade de lei tributária.

Pois bem: no julgamento com a ementa acima transcrita, o rel. Min. Ilmar Galvão, considerou que a lei a ser aplicada é aquela que regula a extinção do crédito tributário recolhimentos indevidos, havidos antes da Lei nº 9.032/95, devem ser compensados sem as limitações por ela introduzidas.

⁴⁵STJ, 1ª Turma, AgRg no RESP 465.011, rel. Min. José Delgado, 06.2.2003, unânime; STJ, 1ª Turma, AgRg no RESP 465.011, rel. Min. José Delgado, 06/02/2003, unânime.

⁴⁶STF, 1ª Turma, RE 254.459/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 23.5.2000, unânime. No mesmo sentido: STF, 1ª Turma, AI-AgR 511024, rel. Min. Eros Grau, 14.6.2005, unânime.

⁴⁷Assim já decidiu a 2ª Turma do STF, ao analisar Agravo Regimental no RE nº 230.204-7/PR, versando exatamente sobre os limites à compensação introduzidos pela Lei nº 9.129/95. Embora o Recurso Extraordinário tenha sido admitido na origem, lhe foi negado seguimento no Colendo Tribunal porque a matéria foi decidida com fundamento em normas infraconstitucionais. No mesmo sentido, STF, 2ª Turma, AIAgR 541448/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, 14.3.2006, unânime.

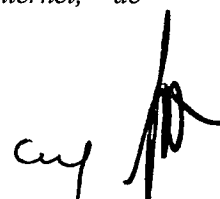
20 liquidado mediante compensação, e não a lei que trata da compensação no momento anterior do pagamento indevido que originou o indébito a compensar. Se o fato gerador do crédito tributário liquidado mediante compensação é posterior à nova lei, esta é que deve ser aplicada à compensação (vale dizer, liquidação) do crédito da Fazenda Pública.

A nosso ver, a melhor interpretação é a do STF porque, num primeiro momento, quando pago indevidamente o tributo, o que surge é somente o direito à repetição do indébito, a ser feita mediante restituição ou compensação. É importante destacar as duas formas de repetição do indébito porque, caso impossibilitada a via da compensação, sempre restará a restituição. Mais penosa e demorada, na maioria das vezes, mas de todo modo, certa.

Nos termos do art. 170 do CTN, que deve ser interpretado em conjunto com os arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e o art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação somente pode ser efetuada conforme a lei que a regulamenta. Não é aquela que originou o indébito, mas a do momento da compensação, ou seja, a lei do segundo momento definido no início.

Para o deslinde em questão, importa definir com exatidão o fato jurídico (ou os fatos) a considerar, dentre um dos dois seguintes:

- o primeiro fato jurídico – surgimento do direito à repetição de indébito, em virtude do evento⁴⁸ pagamento indevido; ou⁴⁹*
- o segundo fato jurídico – compensação, decorrente do evento encontro de contas efetuado pelo sujeito passivo na sua escrita contábil (compensação com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91) ou da entrega na Receita Federal de pedido de compensação (antes da PER/DCOMP) ou, ainda, da transmissão, via internet, de PER/DCOMP.*



Não temos dúvida em afirmar que há de se considerar o segundo fato jurídico (compensação). Embora só possa ocorrer se antes ocorrer o primeiro fato jurídico (este, o surgimento do direito à repetição do indébito, decorrente do evento pagamento indevido), os dois são independentes. Daí a regulação por leis distintas, cada uma no seu tempo.

*Observe-se que cada fato jurídico é construído a partir de um evento e da norma incidente sobre ele. No primeiro fato jurídico temos o evento pagamento e a norma segundo a qual este se deu a maior ou indevidamente (tal norma é a regra-matriz de incidência do tributo pago a maior ou indevidamente); no segundo fato jurídico temos um, dentre os três «Evento é a ocorrência concreta, no plano físico, enquanto o fato jurídico, construído, é o resultado da incidência da norma jurídica sobre o evento (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 9-10).*

*«Este é um “ou” excludente (um ou outro, mas nunca os dois), que não deve ser confundido com o “ou” inclusivo (um e outro, conjuntamente) (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: EDUC/Revista dos Tribunais, 1977. pp. 74 e 84-7). O “ou” inclusivo utilizamos quando nos referimos aos três eventos possíveis no segundo fato jurídico (encontro de contas ou pedido de compensação ou transmissão de PER/DCOMP).*

21 eventos possíveis (compensação na escrita, feita pelo contribuinte; entrega do pedido de compensação; ou transmissão do PER/DCOMP), e a norma que permite a liquidação de um outro crédito tributário (débito do sujeito passivo detentor do crédito oriundo do pagamento indevido), nos termos em que dispuser. Como as leis são independentes e regulam fatos jurídicos distintos, descabe considerar que uma lei nova, tratando do segundo fato jurídico, tão-somente, estaria regulando também o primeiro.

Ao final deste tópico cabe comparar (há similitude, não igualdade) as regras da compensação de pagamento indevido ou a maior, ora analisadas, com as da compensação de prejuízos no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O STJ, tratando destas últimas regras, julgou não haver ilegalidade no limite de 30%, estabelecido para a compensação de prejuízos do IRPJ e CSLL.

De modo similar ao que se dá na compensação de pagamento indevido ou a maior, o limite de trinta por cento segue a regra do período-base do aproveitamento dos prejuízos acumulados (quando ocorre a compensação), e não a lei do período-base em que são apurados os prejuízos a compensar.⁵⁰ Face à similitude, relembramos que, quando do advento do Decreto-lei nº 1.598/77 (lei básica para o IRPJ), este passou a reger a compensação de prejuízos apurados anteriormente à sua edição. Isto porque, cabe ressaltar, a compensação do prejuízo não se confunde com a sua apuração.

No dizer de Bulhões Pedreira, rebatendo a tese de que o Decreto-lei nº 1.598/77 não poderia atingir a compensação de prejuízos apurados anteriormente à sua edição, tem-se o seguinte:⁵¹ O direito do contribuinte à compensação de prejuízo rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis revogadas que se achavam em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas ⁵⁰“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSÍDIO INTERPRETATIVO NÃO CARACTERIZADO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE. SÚMULA N. 168/STJ.

1. Não há divergência jurisprudencial quando inexistir similitude fática entre os arestos confrontados.

2. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes.

3. Embargos de divergência não conhecidos” (STJ, 1ª Sessão, ERESP 429.730/RJ, rel. Min. João Otávio de Noronha, 09.3.2005, unânime).

A matéria está sendo analisada pelo STF, sendo que, por enquanto, o voto do relator, o Min. Marco Aurélio, é pela inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 8.981/95, mas o Min. Eros Grau abriu a divergência, sendo acompanhado por mais quatro (Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes). O processo está com pedido de vista da Min. Ellen Gracie, desde 11.11.2004, RE nº 344994, cf. Informativo STF nº 369).

⁵¹Imposto de Renda, v. II. Justec. p. 855-6.

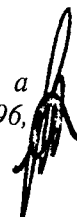
22 da Lei nº 154/47 e do DL nº 1.493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL 1.598/77 e não podem ser invocadas para restringir o regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei. (destaques nossos) 5. Arts. 49 da Lei nº 10.637/02 e 17 da Lei nº 10.833/03: impossibilidade de retroatividade para extinção de direito da Fazenda Pública, por decurso de prazo estabelecido para homologação de compensação, e de considerar confessado débito apenas informado pelo contribuinte em pedido de compensação.

O art. 49 da MP nº 66, de 29.8.2002, convertida na Lei nº 10.637/02 e que entrou em vigor em 01/10/2002, instituiu a DCOMP e determinou que a compensação nela declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação (caput e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela referida MP). Assim, criou uma compensação nova, diferente da que vigorava até setembro de 2002 para os tributos administrados pela Receita Federal.

Antes da MP nº 66/2002 era pedido de compensação e meio de suspensão para a exigibilidade do crédito tributário; depois, declaração de compensação (DCOMP) e meio de extinção do crédito tributário.

Mas, além de alterar substancialmente o regime de compensação, a MP nº 66/2002, no que introduziu o § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96,

enf



determinou que “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”.

Pendentes de alteração em qual data? Na data de entrada em vigor da referida MP:

01.10.2002. Ou seja, todo e qualquer crédito alegado em pedidos de compensação entregues antes e não analisados até aquela data, em vez de simplesmente suspenderem a exigibilidade do crédito tributário a compensar (o débito do contribuinte), por força do art. 49 da MP nº 66/04 passaram a extingui-lo.

Como após a MP nº 66/02, mas antes da MP nº 135/03, não havia prazo para a Receita Federal homologar as declarações de compensação, o órgão, ao não deferir o pleito do contribuinte no todo ou em parte, poderia iniciar a cobrança respectiva, desde que os valores estivessem confessados (por meio de DCTF, especialmente). Caso não confessados, só poderiam ser cobrados se lançados de forma regular e em tempo hábil 23 (porque até então a declaração de compensação não se constituía em confissão de dívida, o que só aconteceu após a MP nº 135/03).

Não havia, assim, maior prejuízo para o Erário, já que a cobrança do crédito tributário compensado, mas não homologado, não tinha sua cobrança impedida. Não havia a preclusão temporal introduzida pela MP nº 135/03. Por outro lado, para o sujeito passivo também não havia muita diferença: o seu débito, cuja exigibilidade antes era suspensa, passou a ser considerado extinto e, deste modo, continuava inexigível.

De todo modo, levando-se em conta que o regime jurídico da compensação é o da lei em vigor na data em que praticada (na hipótese, a data de entrega da declaração de compensação), a conclusão é a de que as declarações entregues antes de 01.10.2002 não extinguiram o crédito tributário nelas informados. O art. 49 da MP nº 66/02 não deve retroagir para transmudar suspensão da exigibilidade em extinção.

Rejeitamos, pois, a retroatividade do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02.

Continuemos atentos ao art. 17 da MP nº 135, de 30.10.2003 e publicada em 31.10.2003, no que modificou a redação do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e introduziu o § 6º. O primeiro estipulou que “o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”, enquanto o segundo determinou que “a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

De acordo com o art. 68, III, da MP nº 135/03 (equivalente ao art. 93, VI, da Lei nº 10.833/03), o seu art. 17 entra em vigor na data de sua

publicação. Ou seja, 31.10.2003 já que, conforme jurisprudência iterativa do STF, medida provisória convertida em lei tem eficácia desde sua edição.

Os §§ 5º e 6º da MP nº 135/03 não podem ser aplicados antes de 31.10.2003, porque a aplicação retroativa implicaria em submeter o regime jurídico atual – com prazo preclusivo de cinco anos para homologação da compensação, que corre contra a Fazenda Pública, e com confissão de dívida em relação aos débitos do sujeito passivo declarados – aos pedidos de compensação (aqueles entregues até setembro de 2002, antes da MP nº 66/02) e às declarações de compensação (DCOM, entregues a partir de 01.10.2002). Tal aplicação retroativa implicaria em ofensa ao primado da segurança jurídica e à irretroatividade das leis.

Apesar disto, a Receita Federal editou as IN SRF nº 460, de 18.10.2004, e nº 600, de 28.12.2005 (esta, em vigor, revogou a primeira), que dispõem o seguinte (os artigos abaixo, da IN em vigor, repetem os da IN revogada):

24 Art. 29. A autoridade da SRF que não homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. [...]§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação.

[...]Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art.

49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, os pedidos de compensação que, em 01.10.2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF. [...]Art. 68. A unidade da SRF na qual for proferido o despacho de não-homologação da compensação objeto de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, bem como da compensação objeto de Declaração de Compensação apresentada à SRF até 30 de outubro de 2003, promoverá o lançamento de ofício do crédito tributário que ainda não tenha sido lançado nem confessado, cientificará o sujeito passivo da não-homologação da compensação e, se for o caso, do lançamento de ofício (simultaneamente) e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, o pagamento do débito indevidamente compensado. [...]Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF.

Consoante as disposições acima, o prazo de cinco anos, para homologação da compensação – tanto a solicitada por meio dos pedidos entregues antes de 01.10.2002, mas não decididos pela autoridade administrativa até essa data, quanto a declarada por meio de PER/DCOMP entregues a partir da mesma data –, está sendo contado a partir da data do protocolo do pedido original ou da transmissão da PER/DCOMP (arts. 64, 70 e § 2º do art. 29, combinados). No mesmo sentido da IN SRF nº 600/05 são as conclusões da Solução de Consulta Interna nº 001, de 2006.^{52 52}“O

cy

prazo para a homologação de compensação requerida à Secretaria da Receita Federal tem sua contagem iniciada na data do protocolo do pedido de compensação convertido em declaração de compensação. Será considerada tacitamente homologada, mediante despacho proferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, a compensação objeto de pedido de compensação convertido 25 Tal contagem, contrária à Fazenda Pública, implica em retroagir a eficácia do art. 17 da MP nº 135/2003, de modo a extinguir, em definitivo, todo e qualquer crédito tributário informado em pedido de compensação protocolizado até 01.10.1997 (cinco anos de 01.10.2002), mas não analisado pela autoridade administrativa até esta última data.

Num Estado de Direito como o nosso, o princípio da segurança jurídica e a irretroatividade das leis impedem que assim aconteça. Afinal, tal contagem implica em fixar, de forma retroativa, o termo inicial de um prazo preclusivo (seja ele decadencial, em relação aos créditos tributários não confessados, ou prescricional, no caso dos confessados), sem que a pessoa contra a qual corria tal prazo (a Fazenda Pública), dele tivesse conhecimento.

Neste ponto importa destacar que, se a administração tributária soubesse de tal prazo preclusivo, certamente envidaria esforços no sentido de analisar todos os pedidos antes do prazo fatal, em cumprimento ao princípio da eficiência.⁵³ É o que acontece, por exemplo, quando se aproxima o termo final do prazo decadencial para o lançamento de determinado tributo. A fim de evitar a preclusão, as fiscalizações são ultimadas e os autos de infração são lavrados. De todo modo, mesmo se supondo que a Receita Federal não fosse tão diligente e não cumprisse com rigor o princípio da eficiência, não caberia impor ao Estado (União, no caso) a perda de tão grande monta.

Quanto à confissão de dívida, andaram bem as IN SRF nº 460/04 e nº 600/05, ao interpretarem que somente as DCOMP entregues a partir de 31.10.2003 servem como instrumento hábil à confissão de dívida (art. 68, segundo o qual os créditos tributários constantes de pedidos de compensação convertidos em DCOMP, bem como de DCOMP entregues até 30.10.2003, carecem de lançamento para serem exigidos, a não ser que tenham sido confessados por outro meio, como a DCTF).

A referendar que a contagem proposta pela IN SRF nº 600/05 não pode prevalecer, cabe informar que a 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já decidiu, num primeiro julgamento sobre o tema, conforme a ementa seguinte:⁵⁴ COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. O disposto no § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, segundo o qual considera-se homologada tacitamente a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito”.

53 Segundo o caput do art. 2º da Lei nº 9.784/99, “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

54 Acórdão nº 203-11648, Recurso Voluntário nº 132.439, 06.12.2006, rel. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

26 declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito, aplica-se somente a partir de 30.10.2003.

Num segundo julgado, a mesma Câmara, empregando fundamentos idênticos ao deste trabalho, concluiu conforme o exposto no item seguinte.⁵⁵ 6. Conclusão À vista do exposto, levando em conta as modificações no art. 74 da Lei nº 9.430/96, até as Leis nº 10.437/02 e nº 10.833/03, bem como considerando que a compensação é regulada pela lei vigente na data do protocolo do pedido de compensação (aquele entregue até 31.9.2002) ou da transmissão pela internet de declaração de compensação (PERD/COMP), em vez de pela lei vigente à época da aquisição dos créditos ou surgimento do direito à repetição do indébito, concluímos o seguinte, com relação aos três períodos analisados e seus respectivos regimes jurídicos:

i) pedidos de compensação protocolizados antes de 01.10.2002 – há suspensão da exigibilidade do crédito tributário compensado e inexistência de dívida;

ii) declarações de compensação (PER/DCOMP) protocolizadas entre 01.10.2002 e 30.10.2003 – o crédito tributário compensado é extinto sob ulterior homologação da autoridade administrativa, inexistência de dívida e a administração não tem prazo para homologação da compensação declarada;

iii) PER/DCOMP protocolizadas a partir de 31.10.2003 – o crédito tributário é extinto, seu montante é confessado e a administração tem o prazo preclusivo de cinco anos, a contar do protocolo, para homologação da compensação.

55 Acórdão nº 203-12015, Recurso Voluntário nº 136.159, sessão de 26.04.2007, rel. Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Ainda seguindo a linha de entendimento deste Colegiado, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Voto Vencedor

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator-Designado

A questão controvertida neste recurso é qual o termo inicial para a contagem do prazo para homologação do pedido de compensação feito pelo Contribuinte: se a data inicial da formulação ou a data do pedido de retificação do seu pedido.

Em que pesem os sólidos argumentos contrários, entendo que a natureza do prazo para homologação da compensação, como posto no parágrafo 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96 é DECADENCIAL, já que trata de questão afeta ao direito material do contribuinte, do que resulta a impossibilidade da sua interrupção ou suspensão.

Mesmo que se permitisse a suspensão ou interrupção do prazo para a homologação tácita da compensação requerida pelo contribuinte, ainda assim, no caso dos autos, não vejo como não se considere extinto o prazo da Fazenda em para homologar a extinção do crédito. Senão vejamos.

O pedido de compensação foi protocolado em 14/03/2000, já a retificação que supostamente teria o condão de interromper o prazo da Fazenda foi efetuada em 06/10/2006, ou seja, bem após o prazo de cinco anos previsto no art. 74, parágrafo 5º.

Assim, quando da protocolização da retificação a compensação já se encontrava homologada, nos termos postos pelo pedido inicial, não sendo possível qualquer alteração no pedido feito pelo contribuinte.

Pelas razões expostas, voto por dar provimento ao recurso para declarar homologada as compensações pleiteadas pelo contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA