



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18186.010777/2008-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.686 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria PIS-PERDCOMP
Recorrente GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

O direito de compensação de crédito oriundo de ação judicial extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data do trânsito em julgado da ação judicial que reconheceu o indébito ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO JUDICIALMENTE. IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA.

As decisões judiciais que reconheçam o indébito tributário não podem ser objeto de pedido de restituição administrativa, sob pena de ofensa ao art. 100 da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, a qual apresentou declaração de voto, Maysa Pittondo e Carlos Daniel.

Assinado Digitalmente

JORGE OLMIRO LOCK FREIRE - Presidente.

Assinado Digitalmente

PEDRO SOUSA BISPO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (presidente da turma), Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Pedro Sousa Bispo

Relatório

Trata o processo de Pedido Administrativo de Restituição com base em decisão judicial que afastou os mandamentos dos Decretos-Leis nº2.445 e 2.449/88, restabelecendo-se a vigência da LC nº07/70 e suas alterações, surgindo, em consequência, valores recolhidos a maior a título de PIS.

A Delegacia da Receita Federal emitiu o Despacho Decisório de fls.265 a 272 indeferindo a solicitação.

No referido despacho, a DRF informa que, em desacordo com a ordem judicial, por intermédio do sistema eletrônico de PER/DCOMP nº 18023.69929.260209.1.2.54-7189, em **26/09/2009**, o Contribuinte apresentou um Pedido de Restituição de crédito referente a pagamento indevido ou a maior oriundo do Processo Judicial nº 98.0033987-6.

Segundo o referido despacho decisório, o acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado em 29/10/2003, determinou/autorizou apenas a compensação do seu direito creditório, não fazendo qualquer referência a possibilidade de pleitear restituição administrativa, *in verbis*:

"... todos os pagamentos efetuados pela autora a título de PIS, com base nos Decretos-Leis referenciados, comprovados devidamente nestes autos, configuram-se como pagamentos indevidos a constituir crédito para o específico fim de compensação. (...)

(grifei)

Dessa forma, indeferiu a solicitação porque inexistente tutela judicial a amparar o pedido de restituição apresentado pela contribuinte, posto que os Juízos Federais reconheceram apenas o direito ao procedimento específico para compensação.

No mesmo despacho, ainda fez referência a ocorrência de prescrição do direito creditório pleiteado fundamentado no Parecer PGFN/CAT/N.º 1.538, de 1999, nos seguintes termos:

Portanto, diante da orientação adotada, tem-se que se verificou a prescrição do direito à restituição, devido o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da data da extinção do crédito tributário, que é o momento de seu pagamento antecipado e, assim, demonstra-se prejudicada qualquer pretensão de eventual crédito decorrente destes valores.

Não resignada com o despacho decisório, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade com as seguintes alegações:

- *Que, ao contrario do entendimento explicitado no despacho decisório, não há diferenciação entre restituição e compensação, sendo irrelevante se a decisão judicial determinou apenas a compensação dos créditos reconhecidos. Toda sentença que permite a compensação de um valor indevidamente recolhido reconhece o direito à sua restituição, sendo possível ao contribuinte optar administrativamente pela restituição ou pela compensação;*

- *No que concerne à compensação entre diferentes espécies tributárias, a Primeira Seção desta Corte já pacificou jurisprudência no sentido de que a lei aplicável é aquela vigente à época do ajuizamento da ação, não podendo ser julgada a causa à luz do direito superveniente, ressaltando-se o direito da parte de proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas legais advindas em períodos subsequentes;*

- *Que equivoca-se a Autoridade Fazendária, primeiramente, porque os recolhimentos a título de PIS foram considerados indevidos somente em 13/11/2003, quando do trânsito em julgado da decisão judicial que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei n.º 2.445 e 2.449. Deste modo, não há que se falar que a contagem do prazo prescricional se iniciou com o pagamento antecipado do tributo, mesmo porque, à época dos recolhimentos, o PIS não era considerado indevido, ou seja, não havia indébito tributário, mas apenas passou a sê-lo com o trânsito em julgado da decisão judicial. Outrossim, o parágrafo 2º, do artigo 51, da Instrução Normativa n.º 600/2005, in fine, vigente à época da apresentação dos pedidos, dispõe que a habilitação de crédito deve ser apresentada em 05 (cinco) anos contados da data do trânsito em julgado da decisão judicial. Bem como, informou que a decisão que homologou o pedido, de renúncia ao direito de execução do título judicial foi prolatada em outubro de 2008.*

- *Que a Recorrente apresentou o Pedido de Habilitação de Crédito no dia 15 de setembro de 2008, ou seja, dentro do quinquênio estabelecido pela legislação, que tem o efeito de impedir a extinção do direito à restituição do indébito, mais uma vez não assistindo razão a D. Autoridade Fiscal ao tentar suprimir o direito da Recorrente em ter restituído o indébito.*

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO (SP) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1988, 1989, 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995

AÇÃO DECLARATÓRIA.

Não prospera a pretensão restituitória em âmbito administrativo cuja razão de pedir esteja fundada em ação judicial cujo provimento transitado em julgado voltou-se para o específico

direito de compensar reestrictivamente o crédito do contribuinte exclusivamente com o PIS.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário repisou os mesmos argumentos utilizados na sua Manifestação de Inconformidade quanto ao seu direito creditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A discussão do processo limita-se, basicamente, a indeferimento de pedido de restituição administrativa de direito creditório do Contribuinte reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, na qual foram afastados os mandamentos dos Decretos-Leis nº2.445 e 2.449/88, restabelecendo-se a vigência da LC nº07/70 com suas alterações e surgindo, em consequência, valores recolhidos a maior a título de PIS.

A Delegacia da Receita Federal, por meio do Despacho Decisório de fls.265 a 272, indeferiu o citado pedido de restituição fundamentada em dois motivos: impossibilidade de pedido de restituição administrativa fundada em ação judicial cujo provimento foi para o fim específico de compensação e a prescrição do direito a restituição devido o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da data da extinção do crédito tributário, que é o momento de seu pagamento antecipado.

O pedido de restituição fundamentou-se na ação judicial nº98.0033987-6 que teve o seu trânsito em julgado em 13/11/2003.

A Recorrente, tendo o seu crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, optou pela execução administrativa do PIS apresentando um pedido de restituição por meio da PEDCOMP nº18023.69929.260209.1.2.54-7189 em 26/09/2009.

Antes de analisarmos o caso concreto, cabe fazer algumas breves considerações a respeito dos prazos para execução do débito reconhecido judicialmente.

O Contribuinte possui o prazo de 5 (cinco) anos para promover a execução do seu direito creditório reconhecido judicialmente, seja na modalidade judicial ou administrativa, com fundamento no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, bem como do inciso IV, §4º, do art. 71 da IN RFB nº 900, de 2008.

No caso de direito creditório discutido judicialmente, a legislação tributária estabelece como termo inicial para a contagem do prazo prescricional do direito creditório a

data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial, como ocorreu no caso concreto. A seguir reproduzido o art. 71 da IN nº900/08 que dispôs sobre a matéria:

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

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo VIII, devidamente preenchido;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

III - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução ou cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolada na Justiça Federal;

IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

VI - cópia do documento comprobatório de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação.

§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências de que trata o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

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

I - o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;

II - a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela RFB;

III - houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado;

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

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

§ 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:

I - as pendências a que se refere o § 2º não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou

II - não forem atendidos os requisitos constantes do § 4º.

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

A Receita Federal também expôs mais detalhadamente a questão no Parecer Normativo nº11 de 19 de dezembro de 2014, *in verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL. PRAZO PARA APRESENTAR DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE HABILITAÇÃO PRÉVIA. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

O crédito tributário decorrente de ação judicial pode ser executado na própria ação judicial para pagamento via precatório ou requisição de pequeno valor ou, por opção do sujeito passivo, ser objeto de compensação com débitos tributários próprios na via administrativa. Ao fazer a opção pela compensação na via administrativa, o sujeito passivo sujeita-se ao disciplinamento da matéria feito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, especificamente a Instrução Normativa nº 1.300, de 2012, conforme § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e às demais limitações legais. Para a apresentação da Declaração de Compensação, o sujeito passivo deverá ter o pedido de habilitação prévia deferido. A habilitação prévia do crédito decorrente de ação judicial é medida que tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, a par do que ocorre com a ação de execução contra a Fazenda Nacional, quais sejam, legitimidade do requerente, existência de sentença transitada em julgado e inexistência de execução judicial, em respeito ao

princípio da indisponibilidade do interesse público. O prazo para a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação de crédito tributário decorrente de ação judicial é de cinco anos, contados do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o crédito ou da homologação da desistência de sua execução. No período entre o pedido de habilitação do crédito decorrente de ação judicial e a ciência do seu deferimento definitivo no âmbito administrativo, o prazo prescricional para apresentação da Declaração de Compensação fica suspenso. O crédito habilitado pode comportar mais de uma Declaração de Compensação, todas sujeitas ao prazo prescricional de cinco anos do trânsito em julgado da sentença ou da extinção da execução, não havendo interrupção da prescrição em relação ao saldo.

Eventual mudança de interpretação sobre a matéria será aplicável somente a partir de sua introdução na legislação tributária.

Dispositivos Legais. Constituição Federal, arts. 37 e 100; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 100, 170 e 170-A; Decreto nº 20.910, Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.779, art. 16; Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º; Portaria MF nº 203, de 2012, art. 1º, III, e art. 280, III e XXVI; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 81 e 82 e-processo 10880.724252/2013-46.

No caso concreto, tendo o Contribuinte obtido a decisão que homologou o pedido de renúncia ao direito de execução do título judicial em 31/10/08 (fls.244), a Recorrente poderia promover a execução administrativa do seu crédito reconhecido até 31/10/2013.

Desta feita, ao contrário do que informou a DRF de origem, à época da apresentação do pedido de restituição em 26/02/2009, o direito creditório da Recorrente ainda não havia sido atingido pela prescrição. Conforme prescreve a legislação anteriormente citada, o termo inicial para contagem do prazo de prescrição é a data da homologação da renúncia ao direito de execução judicial. Está incorreta, portanto, a contagem de prazo de prescrição realizada pela DRF que considerou como termo inicial a data da extinção do crédito tributário, ou seja, do pagamento antecipado do PIS, conforme consta no referido despacho decisório.

Antes de adentrar na questão do pedido de restituição, cabe ainda fazer algumas considerações sobre os efeitos do pedido de habilitação do crédito que o Contribuinte afirma ter interrompido a prescrição do seu crédito.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, entendo que a Habilitação é apenas um procedimento preliminar e preparatório ao pedido de compensação de crédito originário de decisão judicial transitada em julgado. O procedimento de habilitação foi previsto no art.71, da IN SRF nº900/08, anteriormente transcrito. Sua base legal esta no §14 do art. 74, da Lei nº9.430/96, *in verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a

quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

(...)

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

(grifei)

Na habilitação não se discute o direito creditório do contribuinte, a sua suficiência ou o seu *quantum*, trata-se apenas de procedimento formal onde se verifica a validade da decisão transitada em julgado para a realização da compensação, que se dará posteriormente pela apresentação das Dcomps (declarações de compensações). A suficiência e o *quantum* referente ao direito creditório é somente verificado quando ocorre a homologação da compensação.

Assim, o procedimento de habilitação não tem o efeito de interromper o prazo de prescrição para a execução do crédito tributário reconhecido judicialmente.

Superada a questão da prescrição, cabe analisar se o Contribuinte poderia, por via administrativa, solicitar a restituição do seu crédito lastreado em título judicial.

Não há respaldo em lei para pedido de restituição administrativa de crédito reconhecido judicialmente. Diversamente do que alega a Recorrente, na esfera administrativa, a única possibilidade legal de execução do título judicial é a compensação, conforme já explicitado anteriormente.

Além da falta de amparo em lei, a restituição administrativa de crédito reconhecido judicialmente também viola a ordem de pagamento de precatório, em afronta a Constituição Federal, o que representa uma quebra de isonomia entre os administrados garantida pelo art. 100 da CF/88.

Em consonância com o art.100 da CF/88, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria por meio da aprovação da Súmula Nº 461, D.J. 25/08/2010, *in verbis*:

O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Se o Contribuinte pretendia a restituição do seu crédito ao invés da compensação, então deveria ter optado pela execução por via de precatório que é o modo adequado de se pleitear restituição de crédito decorrente de título judicial. Administrativamente, conforme já afirmado, a única possibilidade legal da execução é por meio da compensação.

Por fim, ressalto que na decisão judicial transitada em julgado constante do processo nº 98.0033987-6 inexistia qualquer mandamento permitindo restituição do indébito pela via administrativa. A referida decisão reconheceu o direito creditório do Contribuinte para o fim específico de compensação do crédito , *in verbis*:

... os pagamentos efetuados pela autora a título de PIS, com base nos Decretos-Leis referenciados, comprovados devidamente

nestes autos, configuram-se como pagamentos indevidos a constituir crédito para o específico fim de compensação.

Portanto, não há amparo com base na sentença judicial ou na lei vigente para o pedido de restituição.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo - Relator

Declaração de Voto

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator no que tange à i) utilização do Decreto n. 20.910/1932 como norma aplicável para contagem do prazo para prescrição ou decadência do direito à restituição de indébito tributário; ii) sobre o direito da Recorrente à restituição administrativa do indébito tributário.

Com relação à normativa a ser utilizada para os pedidos de restituição de tributos inconstitucionais (no caso o PIS na forma dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449/88), entendo que o regime jurídico que disciplina a questão é o tributário, e não a disciplina residual do Decreto n. 20.910/1932 sobre as dívidas da Fazenda Pública.

Isto porque, quando, o tributo foi pago, antes de qualquer declaração de inconstitucionalidade da lei, ele era devido, já que embasado em norma jurídica válida porque pertencente ao sistema sem que nenhum órgão autorizado a tivesse qualificado de outra maneira. Somente depois da declaração de inconstitucionalidade, retirando sua validade com efeitos retroativos, é que se observa situação de invalidade, passando a qualificar o pagamento efetuado como indevido. Assim, a natureza do pagamento efetuado é tributária.

Outro argumento que sustenta a natureza tributária da relação de indébito, é que o direito tributário cuida de todas as normas jurídicas válidas que estejam direta ou indiretamente relacionadas ao conceito de tributo. Desse modo, a repetição de indébito deve ser regida pelas normas jurídicas integrantes do sistema tributário brasileiro.¹

Brandão Machado² bem sintetiza a questão da seguinte forma:

Na verdade, a natureza jurídica da pretensão de quem repete imposto indevido é tributária, porque ontologicamente ligada à

¹ Entendimento em sentido contrário diminuiria sobremaneira o campos de aplicação do direito tributário. (Cf. Cerqueira, Marcelo Forte. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2000. p. 234).

² Repetição do indébito no direito tributário. In: Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 64.

relação de débito do tributo. Este nasce da ocorrência in concreto do seu pressuposto, e é a partir daí que se realiza o recolhimento do seu quantum. O ato de pagar pressupõe uma obrigação que o Estado ou o credor, ou ambos, imaginam existentes, e portanto criada pela ocorrência de seu pressuposto.

Destarte, a restituição de valores pagos como tributos, por mais que decorrentes de declaração de inconstitucionalidade, por ser relação jurídica consequente da arrecadação de tributos entre ente público e contribuinte, deve seguir o regime tributário, ou seja, as normas que garantem com precisão os direitos dos contribuintes, como já tive a oportunidade de destacar em dissertação sobre o tema.³

Assim, conclui-se que os artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional, por serem as normas jurídicas que cuidam do direito e do prazo para a restituição de tributos, devem ter sua disciplina aplicada ao presente caso, como corrobora pela doutrina sobre o tema,⁴ bem como as razões institucionalmente expostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional do Parecer PGFN n. 2093/2011.⁵

³ LAURENTIIS, Thais de. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015.

⁴ [...] O equivocadamente denominado ‘tributo indevido ou ilegal’ também é tributo, porque determinada exigência tributária, mesmo agredindo o ordenamento, terá índole tributária até a respectiva norma incompatível ser retirada do sistema. O pagamento realizado com base numa cobrança indevida consistirá em pagamento de tributo, justamente porque realizado como cumprimento ao disposto numa norma válida [...]. O montante exigido em desconformidade com a regra matriz de incidência, ou com o fundamento de validade desta, é tributo (devido) e, se revestido de caráter tributário, há de ter regulada sua devolução com base no sistema tributário nacional. (CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2000, p. 239)

⁵ 8. A despeito de a relação jurídica de repetição de indébito não ter por objeto uma obrigação de pagar tributo, mas, sim, de devolvê-lo, ela não perde sua nota tributária. A relação de indébito tributário tem por objeto uma obrigação de dar dinheiro, atribuída à Administração em favor do contribuinte, em virtude do pagamento de uma obrigação tributária, que não deveria ter sido cumprida nem exigida. Está especificamente regida pelo CTN e pela legislação tributária. Nesse sentido, vale reproduzir Paulo de Barros Carvalho: “A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real, quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária. Surge, então, a controvertida figura do tributo indevido, que muitos entendem não ser verdadeiramente tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato. Não pensamos assim. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º, do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que dêem substância aos seus direitos”. (ênfase minha) 19. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem também afirmando a natureza tributária dessa relação, independentemente de sua causa. Vale conferir: “TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. 6 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 494-495. Registros Nº 5946/2010 e Nº 94/2011; Nº 1907/2011 e Nº 9998/2010. 7 1. Os juros de mora na repetição do indébito, ainda que de tributos declarados inconstitucionais, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na conformidade do que dispõem o art. 167 do CTN e a Súmula 188/STJ. 2. O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à Taxa Selic, dentre outras. 3. O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, se socorre do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. 4. Recurso especial provido.” (RESP 1040718/MG7 . 2ª T. STJ. Relator Ministro Castro Meira. Dje 07.09.2008) (sem negrito no original) 20. A principal decorrência da natureza jurídica

De fato, a primeira parte do artigo 165, inciso I, do Código Tributário Nacional trata das hipóteses de erro de direito que poderão ensejar a restituição. A inconstitucionalidade do tributo, por também representar tal situação, deve culminar no emprego do dispositivo.

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em algumas oportunidades, das quais destaco os trechos a seguir:

A declaração de inconstitucionalidade da norma que veicula a regra-matriz de incidência tributária, fundamento de validade da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário (lançamento tributário ou ato de formalização do próprio contribuinte), não retira a natureza tributária da importância recolhida a título de tributo e que é objeto da devolução pleiteada. (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 871.152/SP).

O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à taxa Selic, dentre outras. (AgRg nos EREsp 808747/RS).

Pois bem, sendo o tributo inconstitucional uma das formas de pagamento de tributo indevido (artigo 165, inciso I do CTN), implica na utilização da regra do artigo 168, inciso I do CTN para a contagem do prazo de decadência/prescrição do direito do contribuinte reaver, administrativamente ou judicialmente, o indébito.

Por essa razão é que, para as hipóteses de tributos indevidos porque assim reconhecidos por meio de sentença judicial, em ação promovida pelo próprio sujeito passivo, contar-se-ia o prazo do direito à restituição do indébito do trânsito em julgado da decisão que reconheceu incidentalmente a inconstitucionalidade da exação, pois é ela que reconhece o pagamento como indevido. É assim que ocorre no âmbito judicial.

Todavia, como bem apontado pelo Relator, a Receita Federal ao disciplinar a questão posta em termos gerais pelo artigo 168 do CTN, entendeu por bem considerar como *dies a quo* para a contagem do prazo no âmbito administrativo, ou, alternativamente, a data do trânsito em julgado do processo ou a data da *homologação da desistência da execução do título judicial* (artigo 71, §4º, inciso IV da IN n. 900/08), ao cuidar especificamente do prazo aplicável ao processo administrativo de restituição ou compensação de valores pagos indevidamente.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão de 05 de junho de 2016 no Acórdão 9303004.172, bem colocou as razões dessa opção da legislação complementar, ratificada pelo Parecer Normativo Cosit n. 11/2014:

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

Tendo em vista que a possibilidade de compensação surge apenas com a desistência da ação de execução, não podemos alegar que este direito sofreu decadência, tendo em vista que até este momento, sequer chegou a existir.

Antes disso, o contribuinte não possui possibilidade jurídica de ação junto à Administração Tributária, razão pela qual a própria condiciona o exercício administrativo do direito reconhecido judicialmente à desistência da execução do título na esfera judicial.

A ementa do citado Acórdão foi lavrada nos seguintes termos:

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/10/1995

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO EM AÇÃO JUDICIAL PRÓPRIA. PRAZO PARA PEDIDO ADMINISTRATIVO. TERMO INICIAL. DESISTÊNCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO JUDICIAL.

O prazo para o pedido administrativo de repetição de indébito reconhecido na via judicial tem início na data da homologação da desistência da ação de execução do título judicial.

Esta opção da norma complementar (artigo 96 e artigo 100, inciso I do CTN), vigente e eficaz à época dos fatos, criadora de expectativa legítima por parte da Contribuinte uma vez que representa a interpretação da própria Administração sobre o tema, deve ser observada.

É por essa razão que no presente caso, no qual a decisão que homologou o pedido de renúncia ao direito de execução do título judicial data de 31/10/2008 e o pedido de restituição foi apresentado em 26/02/2009, realmente não ocorreu a decadência do direito à restituição administrativa dos valores, já que não foram ultrapassados os cinco anos estipulados pelo artigo 168, inciso I do CTN e do artigo 71, §4º, incisos IV e V da IN 900/2008.

Nesses termos, acompanho o Relator pelas conclusões em relação ao tópico da decadência.

Passo então ao mérito do direito à restituição administrativa do indébito decorrente do pagamento de tributo declarado inconstitucional.

Primeiramente é preciso que se dê a devida atenção à ação declaratória (Processo n. 98.0033987-6) que antecedeu o presente pedido de restituição de tributo, pois a manifestação da autoridade fiscal sobre o seu conteúdo é diametralmente opostas ao quanto decidido pelo Poder Judiciário.

Com efeito, no despacho decisório, além da questão da decadência (tratada como prescrição pela autoridade certificadora), o motivo adotado pela autoridade fiscal para indeferir o pedido de restituição foi de que (fls 266 e 270):

O acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado em 29/10/2003, determinou que “... **todos os pagamentos efetuados pela autora a título de PIS, com base nos Decretos-Leis referenciados, comprovados devidamente nestes autos, configuram-se como pagamentos indevidos a constituir crédito para o específico fim de compensação.** (...) Merece guarida o apelo da União neste aspecto, reformando-se a r. sentença para restringir a compensação do PIS apenas com o próprio PIS. ...” (g.n.) fls. 112 a 124. Este acórdão transitou em julgado em 13/11/2003 – fl.235.

(...)

Mesmo que se argumente que tal restrição não mais deve prosperar, já que a própria legislação federal admite tanto Pedido de Restituição, quanto Declaração de Compensação, **houve uma ação judicial cujo decisum é claro: o fim específico de proceder a compensação do crédito de PIS com débitos do próprio PIS.** Por esse motivo, não cumpre ao Auditor estender, interpretar, **tampouco ignorar o determinado em ação transitada em julgado.**

Ou seja, a autoridade de origem entendeu que a decisão proferida no Processo n. 98.0033987-6 teria restringido o direito da Contribuinte a só poder utilizar o caminho da compensação para reaver o crédito tributário reconhecido pela ação declaratória, e que tal decisão, por se sobrepor àquela de competência das autoridades administrativas pelo princípio da jurisdição una, deveria prevalecer.

Pois bem. Como já adiantado, a autoridade fiscal equivoca-se gravemente sobre o quanto foi discutido e, portanto, decidido no Processo n. 98.0033987-6.

Pela leitura da ação judicial proposta pela Recorrente, depreende-se que eram dois os seus objetivos: *i)* a declaração incidental de inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição ao PIS com base nos Decretos n. 2.445 e 2.449/88; e *ii)* a garantia do direito de restituição do indébito tributário (por meio de compensação ou repetição), em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação nos moldes dos citados Decretos.

No que tange a esse segundo objetivo, é absolutamente nítido na petição inicial apresentada pela Recorrente que subsidiariamente ao direito à compensação do crédito tributário, requereu-se o direito a sua repetição. Em outras palavras, a Contribuinte não demandou ao Poder Judiciário a concessão de determinado direito (compensação) e, concomitantemente, a erradicação de outro direito (repetição), instituído pela legislação tributária. Demandou isso sim, a declaração de existirem pagamento indevidos e, por conseguinte, o direito de reavê-los, pela via da compensação ou da repetição do indébito. Afinal, não se vai ao Judiciário para ter direitos tolhidos, mas sim para perquiri-los.

Vejamos o trecho da petição, trazido ao fim do tópico a respeito do direito à compensação dos tributos federais (fls 19):

7.6. - Se o Nobre Magistrado entender incabível a compensação, o que se admite apenas para argumentar, a Autora requer, desde já, a condenação da Requerida para restituir os valores indevidamente pagos e recebidos, com os acréscimos legais (correção monetária, juros, custas e despesas processuais, e honorários advocatícios).

A subsidiariedade dos pedidos, sendo o direito à compensação o principal, e o direito à restituição o subsidiário, fica clara nos pedidos ao cabo da petição inicial:

10 - DOS PEDIDOS

10.1 - Diante de todo o exposto, requer a Autora, a **PROCEDÊNCIA DA PRESENTE AÇÃO** para :

a) **DECLARAR a Inconstitucionalidade dos decretos-lei nº 2.445 e 2.449/88**, no período de vigência dos mesmos, ou seja, de julho de 1.988 a 10 de outubro de 1.995, considerando-se como diploma legal aplicável à espécie a Lei Complementar 7/70, inclusive no que se refere à alíquota e base de cálculo disposta naquele, sendo que o mês de sua apuração, deverá ser o do faturamento do sexto mês anterior ao do recolhimento;

b) **DECLARAR** indevidas as contribuições ao PIS efetuadas pela Autora, na forma dos diplômas legais acima atacados;

c) **AUTORIZAR** seja efetuada a **compensação dos referidos recolhimentos**, feitos além do real importe devido, com contribuições vincendas da mesma exação fiscal, **na forma do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, ou ainda com outras de espécie diversa, nos termos da Instrução Normativa nº21/97, da Secretaria da Receita Federal**, com correção monetária calculada desde a data dos recolhimentos indevidos até a data da efetiva compensação, com a inclusão dos expurgos inflacionários reconhecidos pelo Provimento nº 24 do E. TRF da 3ª Região, acrescido de juros de mora, declarando-se:

I) A inexistência de relação jurídico-tributária entre a Autora e a Ré que a obrigue ao pagamento das contribuições ao PIS nos moldes dos decretos-lei nº 2.445 e 2.449/88;

II) A existência de relação jurídica entre a Autora e a Ré que permita a compensação, ou a repetição, dos valores pagos indevidamente a título de contribuição ao PIS no período de recolhimento de outubro de 1990 a outubro de 1995, em conformidade com as guias acostadas à presente.

O item *ii* do pedido acima transcrito não deixa dúvidas: a Recorrente fez pedido subsidiário sobre o direito à repetição de indébito (seja judicial ou administrativamente, já que não há nada na ação que especifique a via pleiteada pela Contribuinte).

Ocorre que tal pedido não foi objeto de apreciação pelo Poder Judiciário.

Com efeito, tanto a decisão acerca do pedido de antecipação da tutela (fls 27), quanto na sentença (fls 67) trataram unicamente do pedido de compensação, sem se debruçar especificamente sobre o pedido subsidiário de repetição do indébito. Abaixo cito os trechos das decisões que corroboram tal assertiva:

4. Com referência à compensação em si cumpre assinalar que, aqui, não se trata propriamente desse instituto, em seus termos formais, mas de garantia da **efetividade de seu exercício**.

(...)

Isto posto, e a vista do mais que consta dos autos, *julgo procedente a presente ação*, para reconhecer o direito da Autora de efetuar a compensação do referido crédito, devidamente comprovado nos autos, entre tributos e contribuições sob a administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie, nem tenham a mesma destinação constitucional. Dita compensação far-se-á perante a repartição competente, ou diretamente pelo contribuinte sujeito ao controle posterior, ~~observada paridade de critério na correção~~

JUSTIÇA FEDERAL DO PIAUÍ
AUTENTICAÇÃO

monetária integral de créditos e débitos a serem compensados. Ressalvada à autoridade competente plena fiscalização sobre os demais aspectos não objeto desta sentença, inclusive números que instruem os autos.

Condeno a Ré nos ônus da sucumbência, e fixo os honorários advocatícios em 10% do valor da causa (art. 20, § 4º, CPC).

~~Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição.~~

Como foi somente esse pedido principal de compensação (e não o subsidiário, de repetição do indébito) que foi abarcado pela decisão judicial, foi dele que a Fazenda Nacional apelou (fls 89 a 95), passando a lide a versar sobre exclusivamente o direito à compensação.

Nesse ponto é impossível deixar de fazer constar que causa espécie a repetida citação por parte da autoridade fiscal de que o Acórdão do TRF3 teria reconhecido o direito à restituição do indébito tributário unicamente para "específico fim de compensação" (fls 118). O espanto vem do fato de que esta expressão vem sendo repetida de forma totalmente descontextualizada de onde apareceu na decisão citada.

De fato, tal passagem ("específico fim de compensação") encontra-se no início do voto condutor da decisão do Tribunal (fls 115 a 124), em passagem abstrata e ainda distante dos limites da lide devolvidos ao Tribunal, logo após a Relatora do caso descrever como incontestado o direito ao crédito perquirido pela Contribuinte, haja vista que a inconstitucionalidade dos Decretos n.º 2.445 e 2.449/88 já era amplamente aceita pelo Poder Judiciário. Pacificado esse ponto, em seguida a Relatora passa a tratar do direito à compensação dos tributos inconstitucionalmente levados aos Cofres Públicos, momento em que aparece a expressão "específico fim de compensação". Vejamos:

Exaurida a discussão caracterizadora da inconstitucionalidade das modificações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs. 2.445/88 e 2449/88, sobre o PIS, sobrevem, em consequência, a ilação de serem indevidas as parcelas recolhidas a título de PIS na forma como imposta pelos malsinados éditos legais.

Desta forma, todos os pagamentos efetuados pela autora a título de PIS, com base nos Decretos-Leis referenciados, comprovados devidamente nestes autos, configuram-se como pagamentos indevidos a constituir crédito para o específico fim de compensação.

Em dispositivo genérico sobre o instituto da compensação, o Código Tributário Nacional assenta que:

Depois do citado trecho, longamente passa-se a tratar dos requisitos legais estabelecidos pela legislação ordinária para a validade das compensações (se entre espécies tributárias diversas ou não), esse sim sendo o objeto de julgamento pela Turma.

O que saliento, portanto, é que o que foi objeto de decisão pelo TRF3 não foi o direito da Recorrente de unicamente poder reaver os montantes indevidamente recolhidos aos Cofres Públicos por meio de compensação - até porque tal decisão seria *extra petita* -, mas sim o provimento parcial ao apelo da União, para restringir o direito à compensação anteriormente concedido pela decisão de primeiro grau, para se dar tão somente entre tributos da mesma espécie, discussão essa que existia à época em razão das mudanças trazidas pelas Lei n. 8.383/91, Lei n. 9.069/95 e Lei n. 9.430/96.

Destaco o dispositivo do Acórdão (fls 121), que é incontestado sobre o que foi objeto de devolução e decisão do Tribunal:

Merece guarida o apelo da União neste aspecto, reformando-se a r. sentença para restringir a compensação do PIS apenas com o próprio PIS.

Ante o exposto, dou parcial provimento à apelação da União e à remessa oficial,

Dá-se confirmação à afirmação de que a expressão utilizada pela decisão do TRF3 ("específico fim de compensação"), não compõe o que foi decidido pelo Poder Judiciário, de modo que o despacho decisório foi de fato pouco fiel ao quanto decidido no Processo n. 98.0033987-6.

Em síntese, a primeira instância proferiu sentença para "reconhecer o direito" da Recorrente para efetuar as compensações. Já a segunda instância julgou por "restringir" essa autorização para compensação da Contribuição ao PIS apenas com a própria Contribuição ao PIS. Eis o conteúdo do quanto decidido no Processo n. 98.0033987-6 e que deve ser observado por esse Colegiado.

O Novo Código de Processo Civil hoje já não deixa dúvidas sobre o não cabimento da interpretação dos pedidos feita pela autoridade certificadora, pelo texto do artigo 322, §2º: "a interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé."

Ainda é preciso relembrar, nesse momento, que o direito à compensação e o direito à repetição do indébito não são excludentes antes de efetivamente perpetrados pelas contribuintes. Na realidade, relacionando a compensação com as demais formas de extinção da relação de débito do Fisco, temos que a restituição de indébito tributário é entendida como gênero, cujas espécies são a repetição e a compensação, conforme lição do juiz federal e professor Paulo Cesar Conrado.⁶ Ambas promovem a extinção do débito do fisco para com o contribuinte. Igualmente, ambas dependem da atuação primordial do contribuinte para a consecução de tal fim.

Ou seja, munido de título judicial que assegure o crédito tributário, os contribuintes possuem a faculdade de compensar ou repetir o indébito, conforme a pacífica jurisprudência do STJ (REsp n. 227.059/RS⁷ e REsp n. 200.577/BA).⁸

Ocorre que, em razão da alta e inconstante regulação do direito à compensação no âmbito federal (sucessivas alterações da Lei n. 8.383/91), os contribuintes utilizavam de suas ações, movidas para reconhecer a inconstitucionalidade de determinada exação, para também verem garantido o direito a compensação do indébito desta ou daquela forma. Ou seja, iam ao Judiciário em busca de segurança jurídica.

Em outras palavras, a Recorrente, por meio do Processo n. 98.0033987-6, buscou garantir o seu direito à restituição do indébito, assim declarado pelo Poder Judiciário, seja pela via da compensação, seja pela via da repetição.

Ambos os pedidos foram levados à apreciação do Poder Judiciário pela Recorrente, porém somente o pedido de compensação foi objeto de apreciação, como descrito acima. Em tais casos, a Receita Federal se manifesta no sentido de que, não tendo o Poder

⁶ CONRADO, Paulo Cesar. Compensação Tributária e Processo. São Paulo: Quartier Latin. 2009, p. 128.

⁷ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. COMPENSAÇÃO E/OU RESTITUIÇÃO. FASE EXECUTÓRIA. OPÇÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. O recurso especial pelo permissivo da letra "a" exige o prequestionamento explícito da questão federal invocada.

2. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento desta Corte consoante o qual é possível o contribuinte optar, na fase executória, pela repetição ou compensação do tributo recolhido indevidamente ou a maior, sem que isto implique em ofensa à coisa julgada.

3. Recurso especial não conhecido.

⁸ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DIREITO À DEVOLUÇÃO DO INDÉBITO ASSEGURADO POR DECISÃO TRÂNSITA EM JULGADO. OPÇÃO POR COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS NA FASE EXECUTÓRIA. POSSIBILIDADE.

1. A própria Lei nº 8.383/91 (art. 66, § 2º) faculta ao contribuinte o direito de optar pelo pedido de restituição, pelo que - quiçá em atendimento ao princípio isonômico - pode o mesmo fazer a escolha pela compensação, ainda mais com o seu direito à devolução do indébito assegurado por decisão trânsita em julgado.

2. Tema que se consubstancia em íntegro direito subjetivo do contribuinte com crédito, inclusive, já reconhecido por sentença. A compensação é um direito do contribuinte, que dele pode se valer sem necessidade de prévia autorização judicial, a não ser obstado por determinação administrativa.

3. Precedentes.

4. Recurso especial provido.

Judiciário efetivamente dirimido determinada situação no bojo do processo judicial, cabe à Administração apreciá-lo:

Solução de Divergência nº 23 – Cosit, de 2011:

31. Conforme relatado na solução recorrida, o trânsito em julgado da decisão judicial ocorreu em 30 de setembro de 2005, quando já vigente a redação dada pela MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002. Logo, a situação concreta não se subsume à hipótese até o momento tratada.

32. Passa-se, então, a analisar a segunda situação referida no parágrafo 25 (vinte e cinco) desta solução de divergência, qual seja, de que não há norma superveniente mais benéfica ou que reafirme os direitos antes previstos.

33. As decisões judiciais cumprem-se, em regra, tal como proferidas. Não cabe à Administração estabelecer limites ou restringir os efeitos da decisão. Entretanto, existe a possibilidade de que, por motivos vários, a legislação vigente quando do trânsito em julgado não tenha sido utilizada na apreciação da causa posta perante o Poder Judiciário, ou seja, não tenha sido apreciada e rechaçada na decisão judicial.

34. Ocorrendo tal hipótese, deve a Administração aplicar à compensação feita pelo contribuinte a norma já vigente à época da decisão judicial, se mais favorável ao contribuinte, seguindo o mesmo entendimento antes esclarecido para a situação de norma superveniente mais benéfica

(...)

35.3 Porém, no caso do contribuinte Y, se aplicado o entendimento firmado pela Disit da 6ª Região Fiscal e também pela Cosit, não poderá ser homologada a Dcomp com compensação com outros tributos, pois não houve alteração da norma posteriormente ao trânsito em julgado da decisão. Mas, por que impedir a compensação com outros tributos se há uma ordem legislativa que a permite e não há decisão judicial que a impeça? Não faria sentido. Impedir o contribuinte Y de compensar com outros tributos administrados pela RFB é dar tratamento diferenciado a contribuintes que estão albergados pelo mesmo direito.

35.4 Diversamente, aplicando-se a interpretação aqui adotada, uma vez que a MP nº 66 prevê a compensação com outros tributos, e já que o Judiciário não foi contrário a isso, há que se considerar o direito do contribuinte de transmitir Dcomp para compensar seu crédito reconhecido judicialmente com débitos de quaisquer tributos administrados pela RFB.

Solução de Consulta nº 382 - Cosit, de 26 de dezembro de 2014

11.2.2 À primeira vista, dever-se-ia impossibilitar que a Consulente pudesse compensar seu crédito com tributos e contribuições diversos da Contribuição ao PIS/Pasep, posto que a decisão transcrita, tendo expressamente considerado já a Lei nº 9.430, de 1996, que permitia a compensação entre tributos de diferentes espécies, optou por autorizar a compensação apenas com “o próprio PIS”. Contudo, vê-se que a possibilidade de compensar com tributos diferentes não chegou a ser analisada pelo Juízo, que estava adstrito ao pedido formulado na petição inicial, qual seja, a compensação “com as parcelas vincendas do próprio PIS” consoante dispunha a ordem legislativa vigente à época do ajuizamento da ação. Em outras palavras, o Juízo não rechaçou tal possibilidade, limitou-se a deferir de acordo com o pedido formulado.

(...)

Diante do exposto, é de se concluir que a situação dos autos se amolda ao contido nos parágrafos 33 e 34 da SD nº 23 – Cosit, de 2011, devendo ser permitido à interessada compensar seu crédito com quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, exceção feita às contribuições previdenciárias e contribuições feitas a outras entidades ou fundos (art. 41, caput, da IN RFB nº 1300, de 2012) e aos tributos apurados na forma do Simples Nacional (art. 41, § 3º, XII).

Pois bem. Muito embora tenha saído vencedora no seu pleito de compensar o indébito tributário reconhecido pela sentença transitada no Processo n. 98.0033987-6, a Recorrente optou por requerer administrativamente a restituição do indébito. Não havendo manifestação judicial sobre a validade da tal procedimento (restituição administrativa do indébito da Recorrente), cabe às autoridades administrativas tratarem da questão, que foi trazida ao seu crivo.

Nesse aspecto, o Relator afirma inexistir norma que autorize a restituição administrativa, e que tal procedimento violaria o artigo 100 da Constituição, vale dizer, a fila dos precatórios. Também cita a Súmula 461 do STJ.

Primeiramente com relação à autorização legal para o procedimento, à época dos fatos sob análise vigia a Instrução Normativa n. 900/2008, que expressamente garantia, ao lado do direito à compensação de tributos, o de restituição administrativa:

CAPÍTULO II

DA RESTITUIÇÃO

SEÇÃO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

SEÇÃO VIII

DAS DISPOSIÇÕES COMUNS

(...)

CAPÍTULO VIII

DOS CRÉDITOS RECONHECIDOS POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.

§ 1º A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o caput poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a efetivação da restituição, do ressarcimento ou para homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão.

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

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

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

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

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

(...)

Tal autorização tinha como fundamento legal o próprio artigo 74 da Lei n. 9.430/96, que estabelece que:

*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.*

Ou seja, havia tanto norma de hierarquia infralegal como lei sem sentido estrito garantindo o direito à restituição administrativa do indébito tributário, reconhecido por meio de decisão judicial.

Tanto era válida e vigente a possibilidade de restituição administrativa dos valores que a Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT Nº 2.093/2011, cujas razões são as mesmas que embasam o voto do Relator (obrigação de submissão ao rito dos precatórios, estipulado no artigo 100 da Constituição), sugeriu em seu item 155 a abolição do direito à restituição administrativa do indébito, então vigente:

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

Assim, é incontestável a existência de arcabouço normativo para o presente pedido de repetição de indébito administrativo, nos termos que formulado pela Recorrente.

Também parece fora de dúvida que embora legítima a preocupação acerca da compatibilização do artigo 70 da IN n. 900/2008 e do artigo 74 da Lei n. 9.430/96 com o artigo 100 da Constituição Federal, tal trabalho está fora da competência desse Colegiado, uma vez que a Súmula CARF n. 2 estabelece a vedação do órgão para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Finalmente, com relação à Súmula 461 do STJ, segundo a qual “o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”, seu conteúdo já foi anteriormente objeto de minha manifestação, a qual reproduzo a seguir:⁹

Ao analisar os precedentes que deram origem à citada Súmula 461 (REsp 502.618/RS; REsp 609.266/RS; REsp 526.655/SC; REsp 551.184/PR; REsp 798.166/RJ; REsp 891.758/SP; e REsp 1.114.404/MG) constata-se que em nenhum momento os Ministros do STJ negaram a validade da via administrativa para a restituição de indébito tributário. Na realidade, esse assunto não foi objeto de análise. Os julgamentos, isso sim, curvaram-se tão somente sobre a eficácia executiva das ações declaratórias e da possibilidade de opção do contribuinte para a execução judicial, e não administrativa, da sentença que reconhece o indébito, uma vez que tanto a restituição por precatórios como a compensação são pedidos possíveis de ser escolhidos pelo contribuinte.

Vê-se, portanto, que a discussão travada no STJ nunca saiu dos mecanismos e problemas judiciais para a devolução de tributos indevidamente recolhidas ao Erário. Não foi julgado, reitere-se, a forma administrativa de restituição de tributos.

Por essa razão, entendo que a Súmula 461 não resolve a questão da restituição administrativa como forma legítima ou não para que o contribuinte reveja os montantes pagos indevidamente aos Cofres Públicos.

Assim, uma vez superada a questão da decadência do direito da Recorrente à restituição do indébito e da possibilidade de buscá-lo por essa via administrativa, já que não havia ordem judicial sobre o tema e a legislação lhe garantia esse direito, únicas razões adotadas pelo despacho decisório para indeferir o pleito de restituição, seus valores devem agora ser avaliados pela autoridade fiscal certificadora.

Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a legitimidade da Recorrente para o pleito de restituição administrativa do

⁹ LAURENTIIS, Thais de. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015, p. 288 e 290.

Processo nº 18186.010777/2008-82
Acórdão n.º **3402-004.686**

S3-C4T2
Fl. 784

indébito decorrentes da declaração de inconstitucionalidade proferida no Processo n. 98.0033987-6 e determinando o retorno dos autos para a DRF, para que examine e profira decisão sobre os demais requisitos do crédito objeto do pedido de restituição lhe foi formulado.

Assinado Digitalmente

Thais de Laurentiis Galkowicz