XX CONGRESSO BRASILEIRO *de Direito Tributário*

Presidente do Congresso: Prof. Eugênio Doin Vieira

25 a 27 de outubro de 2006

Hotel Maksoud Plaza

São Paulo - SP

Instituto Geraldo Ataliba - IDEPE

Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial

Presidente: Prof. Aires Barreto

XX CONGRESSO BRASILEIRO *de Direito Tributário*

O CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS
Carolina Romanini Miguel ____ 03

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
Daniel Monteiro Peixoto ____ 25

A DECLARAÇÃO *EX OFFICIO* DA PRESCRIÇÃO NOS EXECUTIVOS FISCAIS
Fernando Andreoni Vasconcellos ____ 47

PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO TRIBUTÁRIA
Ricardo Marcondes Martins ____ 59

DA QUESTÃO DA PRESCRIÇÃO / DECADÊNCIA DO DIREITO DE COMPENSAR CRÉDITOS REMANESCENTES RECONHECIDOS JUDICIALMENTE EM SENTENÇAS JUDICIAIS TRANSITADAS EM JULGADO HÁ MAIS DE 5 ANOS
Sidnei Barjud ____ 79

XX CONGRESSO BRASILEIRO
de Direito Tributário

DA QUESTÃO DA PRESCRIÇÃO / DECADÊNCIA DO DIREITO DE COMPENSAR CRÉDITOS REMANESCENTES RECONHECIDOS JUDICIALMENTE EM SENTENÇAS JUDICIAIS TRANSITADAS EM JULGADO HÁ MAIS DE 5 ANOS

Sidnei Barjud

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo analisar a questão do prazo prescricional para o aproveitamento de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, cuja compensação tenha tido início no curso da ação judicial ou mesmo dentro do prazo de cinco anos contados da decisão judicial transitada em julgado e que, por qualquer razão, tenha sido interrompida.

Ultrapassado o prazo de cinco anos do trânsito em julgado da decisão judicial pretende-se dar continuidade ao exercício do direito subjetivo à compensação.

Atualmente, o exercício de tal direito tem sido obstado pela Administração Federal em virtude do disposto no artigo 51, § 2º, IV da Instrução Normativa SRF 600/05 que assim determina:

> *"Art. 51. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o Pedido Eletrônico de Restituição e o Pedido Eletrônico de Ressarcimento, gerados a partir do Programa PER/DCOMP, somente serão recepcionados pela SRF após prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal (DRF), Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.*
>
> *§ 2º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:*
>
> *(...)*
>
> *IV – foi formalizado no prazo de 5 anos da data do trânsito em julgado da decisão; e*
>
> ....."

A condição constante do art. 51, §2º, inciso IV, da IN 600 é flagrantemente ilegal e inconstitucional, na medida em que não encontra sustentação em dispositivo legal, pois nem o Decreto nº 20.910/32 e tampouco o Código Tributário Nacional estabelecem que a compensação de crédito reconhecido por decisão transitada em julgado deva ser exaurida no prazo de cinco anos contados do trânsito em julgado, além de ser manifestamente contrária ao princípio da hierarquia das normas e ao princípio da legalidade.

A inaplicabilidade de tal limitação temporal, nos casos em que o contribuinte tenha dado início à execução da decisão judicial na via administrativa e pretende, ao cumprir o procedimento habilitatório, dar continuidade à compensação até o esgotamento do crédito, é de ser tida e reconhecida como líquida e certa.

2. DIREITO POTESTATIVO – PRAZO DECADENCIAL – INEXISTÊNCIA DE REGRA JURÍDICA ESPECÍFICA

O primeiro aspecto a ser analisado, consiste no fato de que o exercício do direito à compensação de valores indevidamente recolhidos não se sujeita a qualquer limitação temporal, visto tratar-se de direito subjetivo potestativo, mormente a partir do momento em que reconhecido pelo Poder Judiciário.

Há que se ressaltar, quanto ao tema, a existência de sólida doutrina afirmativa da inexistência de prazo para o exercício da compensação tributária, ainda mais após o reconhecimento judicial dos créditos a serem compensados.

Nesse sentido é oportuno citar o entendimento expresso pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO[1], para quem não haveria prazo para o exercício da compensação tributária após o trânsito em julgado de decisão judicial que o reconheceu; e isso pelo simples fato de que o direito à compensação é potestativo (independe da parte contrária para seu exercício), *verbis*:

> *"A nosso ver, a razão está com estes últimos. O direito de alegar compensação é um típico direito potestativo. Seu exercício não depende de ação. E ação, quando se cogita de compensação, só pode ser a ação judicial, instrumento que o Direito oferece para a proteção dos direitos a uma prestação.*
>
> *Realmente, os direitos a uma prestação, na insuperável classificação de Chiovenda, são aqueles cujo exercício depende sempre da colaboração de outrem. Se tal colaboração não acontece, o titular do direito dispõe da ação para compelir o inadimplente a prestação que lhe cumpre fazer. A prescrição é exatamente a morte, causada pelo decurso do tempo aliado à inércia do titular desse direito de promover a ação, para que a paz e a certeza das relações jurídicas se estabeleçam. Em outras palavras, é o meio de que se vale o ordenamento jurídico para fazer cessar o estado de incerteza.*
>
> *Não havendo necessidade de ação, não há que se falar em prescrição.*
>
> *A morte de um direito potestativo pode dar-se, é certo, pela decadência, mas isto depende de regra jurídica específica, expressa, não se podendo admitir aplicação analógica da regra que estabelece a prescrição, pois, repita-se, as regras restritivas de direito não podem ser ampliadas. Muito menos se pode admitir a analogia, que é muito mais que a interpretação ampliativa."*

A conclusão que se extrai diretamente do entendimento do autor citado, é clarissima, e não deixa qualquer traço de dúvida: após o trânsito em julgado de ação judicial que reconheça um indébito tributário não há prazo para o exercício da compensação, uma vez em que este se afigura como direito potestativo que não se submete a prazo prescricional. Na medida em que inexiste prazo decadencial definido em lei, conclui-se que o exercício do direito compensatório não está condicionado a qualquer prazo.

Na mesma linha de raciocínio, GABRIEL LACERDA TROIANELLI[2] em sua análise sobre o tema conclui que:

> *"não são legítimas as normas impositivas de limites temporais ao ressarcimento, seja sob a forma de compensação, seja de pedido de restituição do indébito tributário, não havendo, portanto, prazo lícito de caducidade para o contribuinte obter o justo ressarcimento do indébito tributário, podendo, assim, o contribuinte a qualquer tempo compensar o tributo indevidamente pago ou requerer sua restituição".*

O autor sustenta sua afirmação, dentre outros fundamentos, no entendimento de que a segurança jurídica é um direito fundamental do cidadão e, nunca, do Estado.

A própria Receita Federal, ao exarar o Parecer COSIT nº 58, de 26 de outubro de 1998, expressou o seguinte entendimento:

> *"(...)*
>
> *CONCLUSÃO*
>
> *32. Em face ao exposto, conclui-se, em resumo que:*
>
> *f) na hipótese da IN SRF nº 21/97, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado.*

[1] MACHADO, Hugo de Brito. (org). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999, p. 30.
[2] Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória in MACHADO, Hugo de Brito. (org). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999, p. 137.

constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial)."

Impõe ressaltar, que em não se tratando de nova restituição de indébito tributário, mas sim de mera continuidade de compensação dos saldos remanescentes, tal direito é potestativo e, portanto, exercitável a qualquer tempo.

3. DO INÍCIO DA COMPENSAÇÃO COMO CAUSA DE INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Além disso, e mesmo que se considerasse possível a incidência de norma prescricional na hipótese (considerando que o exercício da compensação, *in* casu, configura verdadeira execução de sentença judicial), haveria de ser considerada, aqui, a ocorrência de eventos interruptivos do lapso do prazo prescricional.

Nesse sentido, insta observar o quanto disposto no art. 202 do Código Civil Brasileiro de 2002:

"Art. 202. A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á:

I – por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual;

II – por protesto, nas condições do inciso antecedente;

III – por protesto cambial;

IV – pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores;

V – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

VI – por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

Parágrafo único. A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper."

Ora, a compensação dos créditos de tributos indevidamente recolhidos, ainda que se possa considerá-la como forma de execução da sentença proferida, não estaria atingida pela prescrição pelo simples fato de que foi dado início ao procedimento compensatório dentro do prazo qüinqüenal, sendo relevante observar que os créditos constituem saldos de compensação já iniciada, conforme já apontado.

Se a compensação foi iniciada dentro desse suposto prazo prescricional, há de ser observada a ocorrência de causa interruptiva da prescrição, que somente voltaria a correr, segundo consignado no parágrafo único do art. 202 do CCB, após o último ato do processo correspondente. Ocorre, no entanto, que o último ato do processo de compensação somente acontecerá quando exaurido o crédito, e dessa forma, não há como se admitir, a ocorrência de prescrição.

Por outro lado, admitindo-se a hipótese de que haveria pretensão executiva, ainda assim não há como concluir-se pela ocorrência de prescrição.

E isso porque, caso se entendesse que a concretização do exercício compensatório configurasse execução das sentenças mandamentais, haveria de ser constatado o fato de que as compensações foram iniciadas, ou seja, teria sido iniciado o próprio procedimento executivo, o que, a teor do quanto disposto no art. 617 do CPC, causaria a interrupção do prazo prescricional presumidamente em curso, *verbis*:

"Art. 617. A propositura da execução, deferida pelo juiz, interrompe a prescrição, mas a citação do devedor deve ser feita com observância do disposto no art. 219."

Ora, na medida em que o prazo prescricional tivesse sido interrompido pelo início dos atos de execução, não haveria mais de se cogitar da sua ocorrência, razão pela qual o aproveitamento dos créditos declarados nas sentenças não estaria caduco.

Nessa esteira de raciocínio, o C. Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Recurso Especial nº 543.559/DF interposto contra o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos da Apelação Cível nº 1997.01.00.008669-4, conheceu do recurso e lhe deu provimento sob o fundamento de que, conforme trecho da decisão:

"A conclusão a que se chega, portanto, interpretando os artigos prequestionados e o entendimento doutrinário, é que o prazo prescricional só começa a fluir a partir do término do incidente de liquidação, quando o título, além de certo pelo trânsito em julgado, apresenta-se líquido e capaz de sofrer a execução."

Nesse sentido, é certo que somente após o término das compensações pelo contribuinte é que se poderia iniciar a contagem de prazo, visto que somente neste momento é que o crédito estaria liquidado.

Entendimento diverso do apresentado implicaria em afronta direta ao disposto nos artigos 586, § 1º e 618, inciso I do Código de Processo Civil:

"Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título líquido, certo e exigível.

§ 1o Quando o título executivo for sentença, que contenha condenação genérica, proceder-se-á primeiro à sua liquidação.

§ 2o (...)

Art. 618. É nula a execução:

I - se o título executivo não for líquido, certo e exigível (art. 586);

II – (...)

III – (...)"

Assim, o crédito certo pela decisão judicial transitada em julgado só será líquido quando totalmente exaurido pela via da compensação, cuja liquidez somente poderá ser averiguada quando do seu término.

4. DA INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 165 E 168 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DECRETO Nº 20.910/32

Com relação aos artigos 165, I e 168, I do CTN, é certo que tais dispositivos legais dizem respeito aos prazos para constituição definitiva do crédito tributário e formalização de requerimento visando à devolução de valor que eventualmente o contribuinte entenda indevido. Nesse sentido, verifica-se que referidos prazos devem ser observados por ocasião da discussão e reconhecimento do crédito tributário na seara judicial.

Dessa forma, não há como se reconhecer que os citados dispositivos legais do CTN prevejam limitação temporal para a utilização de crédito já reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.

Com relação ao Decreto nº 20.910/32, é certo que tal disposição tem sido aplicada às dívidas tributárias da Fazenda, corroborado pelo Decreto-Lei 4.597/42.

Porém não foi recepcionado pela atual Constituição Federal, com relação aos indébitos tributários, pois incompatível com o quanto disposto no artigo 146, inciso III, alínea b, *verbis*:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários..."

Dessa forma o que guarda consonância com a Constituição sobre a matéria de prescrição/decadência é o Código Tributário Nacional.

Neste sentido, a Segunda Turma do C. Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 541.554, de relatoria do Min. Franciulli Netto (DJU 01/02/2006), ao tratar do creditamento do IPI, firmou o entendimento de que o referido Decreto é aplicável, somente nos casos em que tenha sido afastada a aplicação do 165 e 168 do CTN.

Tratando-se de repetição do indébito tributário, referido dispositivo legal não encontra aplicação, devendo incidir na espécie, o disposto nos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional, que guarda consonância com a CF e o princípio da hierarquia das leis, conforme ementa a seguir transcrita:

> *"RECURSO TRIBUTÁRIO – IPI – AQUISIÇÃO DE INSUMOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO – PRESCRIÇÃO QUINQUENAL – PRECEDENTES – CORREÇÃO MONETÁRIA – INCIDÊNCIA – ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTA PRIMEIRA SEÇÃO DO JULGAMENTO DO ERESP 468.926/SC*
>
> *É pacífico nesta Corte o entendimento de que "a prescrição dos créditos fiscais visando o creditamento do IPI é quinquenal, contada a partir do ajuizamento da ação." (Resp 530.182/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 25.10.2004).*
>
> *Não incidem, na espécie, os artigos 165 e 168 do CTN, uma vez que a hipótese dos autos não cuida de repetição do indébito tributário, mas sim do reconhecimento do direito da empresa recorrente ao aproveitamento do crédito de insumos imunes, não-tributados ou de alíquota zero. Dessarte, afastada a contagem do prazo prescricional para a repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, previsto no artigo 1º do Decreto n. 20.910/32.*
>
> ....."

Dessa feita, nota-se que, de acordo com o teor da decisão, a regra geral de prescrição contida no Decreto nº 20.910/32 somente tem aplicação quando não previsto no CTN, como é o caso do creditamento do IPI. Especialmente, com relação aos indébitos de ordem tributária a regra a ser aplicada é a contida no Código Tributário Nacional, afastando-se a incidência do Decreto nº 20.910/32.

5. DO AFASTAMENTO DO PRAZO QUINQUENAL

Ainda que se pudesse tratar da aplicabilidade dos artigos 165 e 168 do CTN, na esteira de jurisprudência consolidada perante o Superior Tribunal de Justiça, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional conta-se a partir da extinção do crédito que se dá com a homologação

expressa ou tácita, esta ocorrente cinco anos após o lançamento da exação. Ou seja, na prática, o entendimento que se consolidou no seio do STJ aponta para um prazo de dez anos para o exercício do direito de se recuperar de indébito tributário.

Dessa forma, caso prevaleça o entendimento de que há prazo prescricional na hipótese, este prazo é de dez anos, como corolário do teor da Súmula 150 do STF: *"Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação"*.

A título exemplificativo a respeito desse prazo de cinco + cinco anos para pleitear a repetição de indébito tributário, apresenta-se o seguinte precedente:

> *"TRIBUTÁRIO. PIS. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIALDO PRAZO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.*
>
> *1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 **(cinco)** anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um qüinqüênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a **decadência** e a prescrição nos moldes acima delineados.*
>
> *2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela **decadência**. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos **cinco** mais **cinco**.*
>
> *3. A ação foi ajuizada em 28/05/1998. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 10/88 a 01/97. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 05/1988) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.*
>
> *4. A correção monetária não se constitui em um plus; não é uma penalidade, sendo, tão-somente, a reposição do valor real da moeda, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. Pacífico na jurisprudência desta Corte o entendimento de que é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos (Planos Bresser, Verão, Collor I e II), como fatores de atualização monetária de débitos judiciais. Este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se, contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.*
>
> *5. Aplicação dos índices de correção monetária da seguinte forma: a) por meio do IPC, nos períodos de janeiro e fevereiro de 1989 e março/1990 a fevereiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) só a partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 8.383/91. A correção monetária dos períodos que não estejam incluídos nos explicitados deverá ser procedida conforme o Manual de Cálculos da Justiça Federal.*
>
> *6. Tratando-se de compensação de valores recolhidos ao Fisco a título de tributo cuja legislação que o regia foi julgada inconstitucional, a incidência dos juros de mora deve começar desde o recolhimento indevido. Não se aplica, em caso de compensação tributária, as regras sobre juros de mora ditados pelo CTN para a ação de repetição de indébito, especificamente, a de que os juros de mora só são contados a*

partir do trânsito em julgado da sentença. A compensação, conforme entendimento jurisprudencial, pode ser feita, de modo administrativo, pelo próprio contribuinte, o que não se amolda à exigência de só incidir juros após sentença transitada em julgado. Precedentes desta Corte Superior.

7. Adota-se, a partir de 1o/01/1996, na compensação tributária, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, devendo os juros ser calculados, após tal data, de acordo com a referida lei, que inclui, para a sua atenção, a correção monetária do período em que ela foi apurada.

8. A aplicação dos juros, in casu, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária a partir de sua incidência. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida taxa. Sem base legal a pretensão do Fisco de só ser seguido tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescer ao texto legal condição nela inexistente. Juros de mora pela taxa SELIC a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1996.

9. Precedentes desta Corte Superior.

10. Recurso não provido." (REsp nº 608844, 1a Turma, Relator Ministro José Delgado, j. em 6.5.2004, DJ de 7.6.2004).

Igualmente, o Segundo Conselho de Contribuintes adotou o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça, referentemente ao prazo decenal, conforme se infere da ementa a seguir transcrita:

"Normas processuais. Decadência. O prazo que o contribuinte tem para pleitear a restituição ou compensação de indébito relativo a tributos quando sujeitos a lançamento por homologação conta-se a partir do término do prazo para homologação do pagamento (5 + 5 = 10 anos), isto quando não exista, nos primeiros cinco anos, nenhum ato da administração que seja considerado homologatório. Jurisprudência do STJ. Nulidade. Não havendo análise do pedido, é nula a decisão de primeira instância, devendo outra ser proferida em homenagem ao duplo grau de jurisdição. Procedimento. A apreciação do pedido de restituição de contribuições previstas em legislações distintas deve ser feita em processos apartados." (Recurso Voluntário nº 117690, Processo nº 10140.001509/00-10, Segunda Câmara, Relator Adolfo Montelo, Recorrente: Só Tubos e Conexões Ltda., votação unânime, j. em 17.10.2001).

Ainda que assim não fosse, a Administração Tributária, a exemplo do disposto para a contribuição para o Finsocial, tem como marco inicial para a contagem de prazo, ora prescricional, ora decadencial, conforme reiterados julgamentos emanados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a edição da Medida Provisória 1.621-36/98, de 12/06/98, pois, através de sua publicação é que o Poder Executivo se manifestou de forma definitiva quanto a possibilidade do contribuinte de requerer o indébito tributário.

Pode ser citado a título exemplificativo o julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes realizado no processo nº 10930.002921/99-46, em sessão realizada em 21 de fevereiro de 2005, onde assim se decidiu:

"FINSOCIAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. O prazo para querer o indébito tributário decorrente da declaração de inconstitucionalidade das majorações de alíquota do Finsocial é de 5 anos, contados da data de publicação da Medida Provisória 1.621-/98, que, de forma definitiva, trouxe a manifestação do Poder Executivo no sentido de possibilitar ao contribuinte fazer a correspondente solicitação."

No mesmo sentido, podem ser citados os Acórdãos 301-31.406, 301-31.404, 301-31.321, dentre outros.

Ora, o Poder Executivo ao editar o Decreto 2.049, de 01/08/83 que dispôs acerca da cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta, determinou de forma inequívoca que o prazo, tanto decadencial quanto prescricional, para o lançamento e cobrança da exação é decenal:

> *"Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, **pelo prazo de dez anos** a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.*
>
> *"Art 9º - A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento"*

Da mesma forma, o Decreto nº 92.698/86, que regulamentou a contribuição para o Finsocial, em seu capitulo VI, não alterou os prazos mencionados no Decreto retro mencionado, apenas e tão somente afirmou que o prazo decadencial e prescricional é decenal, *verbis*:

> ***"CAPÍTULO IV***
>
> *Decadência e Prescrição*
>
> *Decadência*
> ***Art** 102. O direito de proceder ao lançamento da contribuição extingue-se após dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 3º):*
>
> *I - da data fixada para o recolhimento;*
>
> *II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*
>
> *1º O direito a que se refere este artigo se extingue definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que haja sido iniciada a constituição do crédito fiscal pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória, indispensável ao lançamento.*
>
> *2º A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de dez anos, contado da notificação do lançamento primitivo (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 3º).*
>
> *Prescrição*
>
> ***Art** 103. O direito de cobrar as dívidas da contribuição prescreve em dez anos, contados da data prevista para o seu recolhimento (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 9º).*
>
> *1º A prescrição se interrompe (Lei nº 5.172/66, art. 174, parágrafo único):*
>
> *a) pela citação pessoal feita ao devedor;*
> *b) pelo protesto judicial;*
> *c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*
> *d) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.*
>
> *2º Não corre o prazo de dez anos, enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão.*

3º A inscrição do débito como Dívida Ativa, pelo órgão competente, suspenderá a fluência do prazo prescricional, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º).

4º O despacho do Juiz, que ordenar a citação do executado, interrompe a fluência do prazo prescricional (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º.

A conclusão que se permite a partir destes julgados combinados com a legislação que instituiu o tributo é que o crédito não está prescrito pela contagem de 10 anos da MP 1621-36 ou do transito em julgado da ação.

6. DO ASPECTO PATRIMONIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Alternativamente, resta por ser considerada a possibilidade de se repetir um direito patrimonial retirado do acervo do contribuinte. Todavia, cabe uma pequena análise a respeito do direito patrimonial de que se reveste, aparentemente, o crédito tributário.

Ainda na lição de HUGO DE BRITO MACHADO[1]

"(...) Com a entrada em vigor do Novo Código Civil passa este a reger a compensação em todas as relações obrigacionais, desaparecendo o regramento da compensação tributária. Todas as restrições albergadas na Legislação Tributária não mais se aplicam, tendo o contribuinte induvidoso direito de alegar a compensação sempre que tiver contra a Fazenda Pública, seja federal, estadual ou municipal, direito líquido e vencido."

O entendimento do Prof. Hugo de Brito Machado tinha sustentáculo normativo no art. 374 do Código Civil de 2002, cuja redação não deixa margens a dúvidas: *"A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo".*

Ocorre que esse artigo foi pretensamente revogado pela Lei nº 10.677/2003, objeto de conversão da Medida Provisória nº 104/2003, reedição proibida da Medida Provisória nº 75/2002, expressamente rejeitada pela Câmara dos Deputados. Ou seja, tal revogação se deu de maneira ilegal e inconstitucional, como o que deve ser considerada inválida, mantendo-se a aplicação do comando inserto no art. 374 do CCB/2002.

Ora, na medida em que aplicáveis à compensação tributária as regras definidas no Código Civil a todas as compensações, não há mais qualquer dúvida quanto ao fato de que o tratamento do crédito decorrente do indébito tributário como um direito patrimonial parece uma alternativa mais factível para os temas que envolvam a superação da prescrição qüinqüenal. Isto porque parte-se da existência de uma sentença declaratória do direito à compensação, pois a teor do art. 368 do Código Civil Brasileiro:

"Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem."

É certo que, tendo o pagamento do tributo ocorrido a maior, este valor será sempre devido, nos termos do art. 876 do Código Civil Brasileiro:

"Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituição; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a obrigação."

[1] O Direito de Compensar e o art. 170-A do CTN, in Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 113.

Consoante lição de MARIA HELENA DINIZ aposta em sua obra Código Civil Anotado[4]:

"O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de prestação feita, espontaneamente, por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao accipiens, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não exista, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o solvens ou que o accipiens não era o credor".

Apesar de não haver disposição legal quanto às hipóteses em que se faz necessária a restituição do tributo pago em função de declaração de inconstitucionalidade da Lei (o nom sena esperável que houvesse, dado que a inconstitucionalidade é fenômeno extraordinário e não pressuposto), certo é que cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante à proibição em nosso ordenamento jurídico do enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não devida, mais razão há para que à Administração Pública, que se move pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, seja aplicado tal dispositivo.

A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo tal Lei considerada inconstitucional e reconhecida a exação como indevida, impende restituído o montante indevidamente recolhido, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado. Repita-se, se nas relações particulares o que foi pago indevidamente deve ser restituído, mais razão há para que o Estado, que age em benefício da coletividade, o faça, demonstrando que não lhe interessa a expropriação, mas apenas o interesse público.

Ora, premiar o entendimento de que o prazo decadencial de cinco anos deve ter sua contagem iniciada a partir da data da extinção do crédito tributário é pretender que o contribuinte sempre desconfie da regularidade das leis instituidoras de tributo, realizando, desde logo, pedido de restituição, uma vez que, ante a morosidade do Poder Judiciário, certamente a declaração de inconstitucionalidade não virá até o término desse prazo.

7. CONCLUSÃO

O direito à compensação, reconhecido em processo judicial por sentença transitada em julgado não é atingido pelo prazo prescricional/decadencial de cinco anos.

Primeiro, porque a norma que fomentou a discussão não guarda qualquer sustentação e compatibilidade com dispositivo legal; na verdade, a Instrução Normativa SRF 600/05 inovou ao restringir o direito de compensar ao prazo de cinco anos do trânsito em julgado da decisão.

Segundo, porque em não se tratando de novo pedido de restituição e sim de mera continuidade de compensação de saldos remanescentes é esse um direito que se afigura potestativo e, portanto, exercitável a qualquer tempo.

Outro aspecto que deve ser observado são as disposições constantes no Código Civil acerca da prescrição e no Código de Processo Civil sobre a interrupção da prescrição, que guardam total compatibilidade com a hipótese tratada neste trabalho.

Além disso, quer pela inaplicabilidade dos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional e das disposições do Decreto nº 20.910/32 ou pelo afastamento do prazo de cinco anos reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, o direito de compensar não é atingido pela prescrição quinqüenal.

[4] DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 719.

Finalmente, além de todas as questões antes estudadas, há que se considerar o aspecto patrimonial do crédito tributário, onde se impõe a obrigação de restituir daquele que recebeu o que não era devido, sob pena de enriquecimento sem causa.

8. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.
BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
BUENO, Cássio Scarpinella. Mandado de Segurança. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
CASSONE, Vitório; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo Tributário – Teoria e Prática. 5. ed. ver. reform. São Paulo: Atlas, 2004.
DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
_____. Curso de Direito Tributário. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.
_____ (org). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999.
_____. O Direito de Compensar e o art. 170-A do CTN, in Problemas de Processo Judicial Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.
SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

RESUMO

A questão que se pretende discutir no presente trabalho diz respeito ao prazo prescricional/decadencial nas hipóteses em que o contribuinte tenha dado início à execução da decisão judicial na via administrativa e pretende, ao cumprir o procedimento habilitatório na forma determinada pela Secretaria da Receita Federal, dar continuidade à compensação até o esgotamento do crédito.

Contudo, de acordo com o ato normativo que atualmente rege o Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado – IN SRF 600, de 28 de dezembro de 2005, restarão indeferidos os pedidos cujo o trânsito em julgado da decisão judicial tenha ocorrido há mais de 5 (cinco) anos, a teor do disposto no artigo 51, § 2º, IV.

O primeiro aspecto da análise da questão diz respeito ao fato de que o exercício do direito a compensação de valores indevidamente recolhidos não se sujeita a qualquer limitação temporal, visto tratar-se de direito subjetivo potestativo, mormente a partir do momento em que reconhecido pelo Poder Judiciário.

Buscando dar sustentação à assertiva, ressalta-se o entendimento de Hugo de Brito Machado acerca da imprescritibilidade de direito potestativo, cuja aplicação ganha corpo na hipótese sob análise, posto não se tratar de nova restituição de indébito tributário e sim de mera continuidade da compensação de saldos remanescentes.

Ademais, em se tratando de decisão judicial proferida em sede de Mandado de Segurança não há que se falar em execução da sentença não podendo se admitir, também nesse sentido, a alegação de prescrição da pretensão executiva.

Ato contínuo, ressalta-se que o início da compensação administrativa, quer no curso da ação judicial, quer a compensação exercida dentro do prazo de 5 (cinco) anos do trânsito em julgado da decisão judicial, tem o condão de interromper o prazo prescricional na forma do artigo 202 do Código Civil Brasileiro.

Nesse sentido, considera-se que o último ato do processo de compensação somente ocorrerá quando exaurido o crédito tributário em favor do contribuinte.

Ainda que se considerasse a existência de pretensão executiva, é certo que, na forma do disposto no artigo 617 do Código de Processo Civil, as compensações iniciadas, consideradas como próprio processo executivo da decisão, configurar-se-iam em eventos interruptivos do prazo prescricional.

Com relação aos artigos 165, I e 168, I do Código Tributário Nacional por tratarem de prazos para a constituição definitiva do crédito tributário e formalização de requerimento visando a devolução de valor que eventualmente o contribuinte entenda lhe ser devido, não há que se reconhecer a sua aplicação como limitadores temporais para a utilização de crédito já reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.

Contudo, ainda que se pudesse tratar da aplicabilidade dos citados dispositivos legais, prevalecendo o entendimento de que há prazo prescricional para a hipótese em comento, o prazo a ser considerado seria de 10 anos, como corolário do disposto na Súmula 150 do STF, que determina expressamente que: "Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação".

A título exemplificativo cita-se a legislação que trata da contribuição ao Finsocial disciplinando que o prazo, tanto decadencial como prescricional, para o lançamento e cobrança da exação é de 10 anos.

Por fim e alternativamente, destaca-se a possibilidade de se repetir um direito patrimonial retirado do acervo do contribuinte.