

RECURSO ESPECIAL Nº 1.628.374 - SP (2016/0250212-0)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E
PARTICIPACOES LIMITADA
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973. INCIDÊNCIA DO VERBETE SUMULAR N. 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OCORRIDA EM EXERCÍCIO POSTERIOR AO DA PRIMEIRA RETENÇÃO. DIREITO A COMPENSAR ENTRE PERÍODOS-BASE DISTINTOS. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL NA DATA DO ENCONTRO DE CONTAS. DECRETO-LEI N. 1.790/1980 E IN SRF N. 87/1980. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. LEI N. 7.713/1988. AUSÊNCIA DE PROIBIÇÃO. SUPRESSÃO DO DIREITO DE COMPENSAR ENTRE CALENDÁRIOS DIVERSOS POR ATO INFRALEGAL. IN SRF N. 139/1989. ILEGALIDADE.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II – Não se pode conhecer da apontada violação ao art. 535 do CPC/1973, porquanto o recurso cinge-se a alegações genéricas e, por isso, não demonstra, com transparência e precisão, qual seria o ponto omissis, contraditório ou obscuro do acórdão recorrido, bem como a sua importância para o deslinde da controvérsia, o que atrai o óbice do verbatim sumular n. 284/STF, aplicável, por analogia, no âmbito desta Corte.

III – A lei é o único veículo normativo capaz de criar e estabelecer a configuração do direito à compensação tributária, vale dizer, de fixar os requisitos materiais e formais à sua fruição, e somente por intermédio dela é que se poderá impor limitações ao seu exercício, em observância à legalidade prevista no art. 5º, II, da Constituição da República.

IV – O vigente Decreto-lei n. 1.790/1980 e a Lei n. 7.713/1988 não se antagonizam: enquanto o primeiro disciplina o regime de compensação vinculado às relações jurídicas tributárias havidas sob a sua égide, a segunda, por outro lado, define regramento próprio da modalidade de compensação complementar que especifica, sendo aplicável, todavia, somente a partir de 1º.01.1989, por força do disposto nos arts. 35, § 6º, e 57.

Superior Tribunal de Justiça

V – O Decreto-lei n. 1.790/1980 não estabeleceu restrição à compensação entre períodos diversos, isto é, não impôs limitação temporal ao exercício de tal direito.

VI – O art. 35, § 4º, c, da Lei n. 7.713/1988, não exhibe nenhuma proibição de compensar entre exercícios diferentes, como também não se verifica previsão de regulamentação de tal dispositivo por ato infralegal, diversamente da IN SRF n. 87/1980, cuja edição foi expressamente autorizada pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.790/1980.

VII – Os atos administrativos regulamentares devem observar não apenas o ato normativo do qual extraem validade imediata, mas também devem guardar conformidade com o arcabouço legal subjacente.

VIII – Ilegalidade do art. 4º, I, da IN SRF n. 139/1989, que suprimiu a comunicação entre exercícios diferentes, trazendo inovação limitadora não prevista na lei de regência da compensação.

IX – Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por maioria, vencido o Sr. Ministro Gurgel de Faria(Relator), dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão. Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

Brasília (DF), 04 de fevereiro de 2020 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.628.374 - SP (2016/0250212-0)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por AUTOLATINA-COMÉRCIO, NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LIMITADA contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado (e-STJ fl. 191):

TRIBUTÁRIO. IRRF. COMPENSAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.790/80. IN-87/80. ALTERAÇÃO NA SISTEMÁTICA. IN-139/89. POSSIBILIDADE.

1. A legislação vigente no momento da compensação autorizada pelo Decreto-lei nº 1.790/80 não era a IN-87/80, mas sim as novas disposições da IN-139/89, cuja aplicação é imediata, a ela devendo reportar-se o procedimento da contribuinte.

2. Não há conflito de hierarquia de normas, mas sucessão de tratamento conferido à matéria em atos normativos da mesma espécie, o que não malfere qualquer postulado magno, máxime diante do art. 105 do Código Tributário Nacional.

3. Tão pouco há supressão de direito já que possível a compensação com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo decreto-lei e não mais de opção contemplada por ato normativo anterior.

4. Apelação da autoria a que se nega provimento.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (e-STJ fls. 201/208).

Seguiu-se recurso especial por ofensa aos arts. 535, I e II, do CPC/73, 97, II, 99, 106 e 144 do CTN e ao art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.790/1980, no qual defende que:

a) houve omissão no acórdão objurgado porque não se manifestou a respeito dos dispositivos legais invocados;

b) (Quanto ao mérito), o Decreto-Lei n. 1.790/1980 permite que ela deduza do IR devido na distribuição de lucros o IR pago quando do recebimento da distribuição de lucros da empresa subsidiária, independentemente do exercício contábil em que apurados esses resultados, havendo como legitimar a pretensão de limitar o conteúdo e o alcance dos termos dispostos no art. 2º, § 2º, da referida norma, por mera instrução normativa (IN 139/89), ato de hierarquia infralegal.

c) ainda que reconhecida a validade da restrição imposta pela IN 139/89, editada em 22/12/1989, esta não poderia retroagir para disciplinar o regime tributário de distribuição de lucros apurados em 31/12/1988.

Contrarrazões (e-STJ fls. 246/248).

Interposto recurso extraordinário (e-STJ fls. 227/237).

Decisão de admissibilidade (e-STJ fls. 260/261).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.628.374 - SP (2016/0250212-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA**
ADVOGADO : **HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A PESSOAS RESIDENTES NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. EXERCÍCIOS FINANCEIROS DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA. OBSERVÂNCIA.

1. "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2 – STJ).

2. Não se conhece da alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 quando ela não está acompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia, com indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado. Incidência, por analogia, da Súmula 284 do STF.

3. O cerne da questão controvertida é a possibilidade (ou não) de compensação do imposto de renda recolhido sobre os lucros distribuídos às empresas domiciliadas no País com aquele incidente sobre lucros distribuídos a acionistas domiciliados no exterior, considerando que a apuração de ambos os tributos se deu em balanços encerrados em exercícios diferentes.

4. O Decreto-Lei 1.790/1980 tratou da possibilidade/faculdade de a pessoa jurídica compensar o IRPJ retido na fonte com o imposto de renda a ser recolhido por ocasião da distribuição de lucros a pessoas físicas e/ou jurídicas, sendo certo que a IN/SRF n. 87/1980, ao regulamentar a compensação, incluiu a possibilidade de ela ocorrer no mesmo exercício ou em exercícios diferentes.

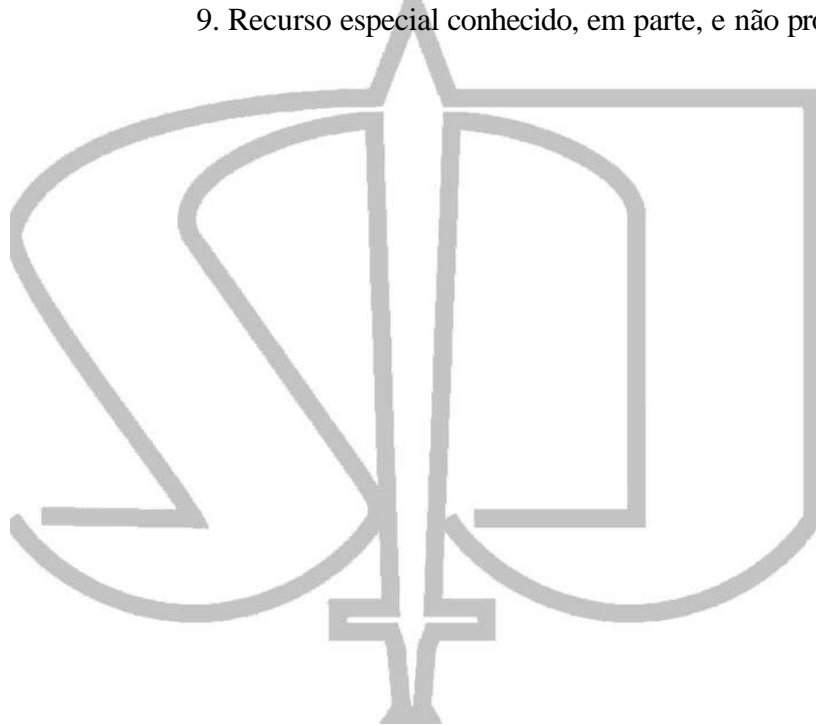
5. Ao entrar em vigência a Lei n. 7.713/1988, o direito à compensação do imposto a ser pago na distribuição dos lucros foi regulamentada pela IN/SRF n. 139/1989.

6. O § 6º do art. 35 da Lei n. 7.713/1988 limitou a possibilidade de compensação “ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei”, ou seja, somente nos exercícios encerrados até o início de vigência da lei, ou seja, até 22/12/1988.

7. A IN/SRF n. 139/1989 não poderia extrapolar os limites daquele Decreto-Lei, pois regulamenta outro diploma legal (a saber, a Lei n. 7.713/1988), além do que a legislação que prevê o procedimento compensatório é aquela vigente à época da operação, não havendo ilegalidade no referido ato normativo.

8. Hipótese em que o recurso especial não pode ser provido, tendo em vista que a Corte Regional decidiu que se aplica "a instrução normativa vigente no momento da compensação. Ao ingressar em juízo, a apelante demonstra que não tinha compensado antes. Assim, também não poderia compensar depois, face ao art. 106 [...] ao empregar-se a IN 139/89, não há que se falar em aplicação retroativa, pois deve ser considerado o momento do fato gerador da obrigação tributária que enseja a compensação, com as retenções passadas e não aproveitadas. Aliás, como lembrado na contestação, não houve supressão de direito, já que possível a compensação destes valores com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo decreto-lei".

9. Recurso especial conhecido, em parte, e não provido.



VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA(Relator):

Inicialmente, cumpre registrar que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2 – STJ).

Dito isso, verifica-se que o apelo especial se origina de ação ordinária proposta por AUTOLATINA COMÉRCIO, NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. contra a Fazenda Nacional "para o fim de ser declarada a inexistência de relação jurídica que tenha por objeto o direito de a Ré cobrar o valor de NCz\$ 344.802.058,58 (padrão monetário de fev/1990) retido pela Ford Brasil S.A. sobre lucros apurados em balanço encerrado em 31.12.1988 e que foi compensado, em fevereiro de 1990, com o IR Fonte relativo a 'lucros da Autora, apurados em balanço encerrado em 31.12.1989 e por ela distribuídos às suas quotistas sediadas no Exterior, reconhecendo-se, em consequência, seu direito a compensação efetuada" (e-STJ fl. 09).

O Juízo de primeira instância julgou improcedente o pedido e fixou honorários de 10% sobre o valor da causa, com base na seguinte motivação (e-STJ fls. 155/158):

[...]

A questão em debate consiste em saber se é possível compensar o imposto de renda recolhido sobre os lucros distribuídos às empresas domiciliadas no país com aquele incidente sobre lucros distribuídos a acionistas domiciliados no Exterior considerando que a apuração de ambos os tributos se deu em balanços encerrados em exercícios diversos.

Responder a essa indagação pressupõe breve digressão sobre a natureza da hipótese de incidência desse imposto, para identificação da lei aplicável à espécie, já que toda a controvérsia se originou da modificação de regras que disciplinavam a matéria.

O fato gerador do imposto de renda é complexo. Baseia-se na apuração do acréscimo patrimonial resultante de uma série de fatos, que sucedem no tempo. Não é cada um desses fatos que importa para constituição da obrigação tributária. Eles são, ao contrário, considerados em conjunto, num determinado momento, levando em conta o tal do acréscimo do patrimônio no período. E, por isso, a hipótese de incidência do imposto somente se integralizará no último momento do último dia do ano-base (dia 31/12), e as regras jurídico-tributárias que disciplinam incidirão no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano. Sendo, então, a legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas jurídicas aquela vigente no momento em que o fato gerador se completa, **no exercício financeiro em que o imposto é devido**, e não as demais que vigiam nas épocas de sua formação.

Embora complexa, a tarefa para determinação do aspecto temporal do IRPJ vem definida na lei que a fixa (sem menção expressa, diz que o imposto é devido em cada exercício o dia 1º de janeiro do exercício financeiro, repita-se para determinar que nesse instante nasce o fato gerador, submetendo-se à lei nessa data vigente.

Bem, para os lucros apurados em 31 de dezembro de 1988, vigiam as regras

repetidamente indicadas na inicial: o Decreto-Lei nº 1.790/80, que autorizava no artigo 2º a compensação do imposto descontado na fonte sobre dividendos e bonificações e lucros distribuídos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, com o que a pessoa jurídica beneficiária tivesse que reter na distribuição a pessoas tanto físicas como jurídicas; a IN-87/80, permitindo a dita compensação no mesmo, ou em outros exercícios (item 6.1); e a PN-33/84, mantendo o regime de comunicação de exercícios, à conveniência do contribuinte.

Todavia, os lucros apurados nos balanços encerrados em 31 de dezembro de 1989 estavam sob a égide do mesmo Decreto-Lei n. 1790/80 e da IN-139/89, que modificou a sistemática da transposição de calendários, impedindo a capitalização de lucros. Além do que, estava vigorando a Lei nº 7.713/88 que, no artigo 35, criou nova forma de compensação, sem qualquer determinação, quanto à comunicação de calendários, ou interferências nas antigas regras.

Desse panorama é possível concluir que a possibilidade de proceder-se à referida compensação estava definida no Decreto-lei nº 1790/80, e não foi modificada pela legislação subsequente. Porém, a determinação quanto à comunicação de exercícios vinha prevista na IN-87/80 e foi alterada pela IN-139/89.

Ora, norma infralegal modificou outra norma infralegal a ela anterior, sem interferência alguma na determinação de regra hierarquicamente superior. Nada ilegítima a alteração.

Assim, ao fato gerador do imposto de renda incidente sobre os lucros apurados no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1989, aplicava-se a legislação em vigor no dia 1º de janeiro de 1990, dia em que ele se consumou, ou seja, a IN-139/89, que vedou a compensação entre exercícios.

Aliás, a própria Instrução Normativa inovadora prevê, no seu item 12, que somente aos lucros apurados até 31 de dezembro de 1988 seria aplicada a legislação anterior.

Em resumo, o imposto sobre os lucros distribuídos referentes ao balanço encerrado em 1989 não pode ser compensado com o tributo devidamente recolhido pela pessoa jurídica beneficiária relativa ao ano de 1988.

Hígida a relação jurídica entre a autora e União Federal-ré, consubstanciada na exigência do Fisco, que não tem como ser declarada inexistente.

Por tais razões, julgo improcedente o pedido. Custas e honorários de 10% sobre o valor da causa, corrigido desde o ajuizamento, pelo autor. (Grifos acrescidos).

Seguiu-se apelação, à qual foi negado provimento, nestes termos (e-STJ fls. 188/191):

[...]

A sentença deve ser mantida.

Embora a apelante invoque o art. 106 do Código Tribunal Nacional, incide no ponto as disposições dos arts. 105 e 144 do mesmo CTN, que no caso também deram concretude às disposições da alínea 'b' do mesmo inciso III do art. 146 da Lei Maior.

De fato, a legislação vigente no momento da compensação (CTN: art. 105) não era a IN-87/80, mas sim as novas disposições da IN-139/89, cuja aplicação é imediata, a ela devendo reportar-se o procedimento da contribuinte.

Tampouco, há que se falar em direito adquirido, pois que a situação era alterável ao arbítrio de outrem (CF: art. 5º, inciso XXXVI; LICC/DL 4.567/42; art. 6º, § 2º ou ato jurídico consumado (idem, idem, art. 2º, § 1º).

Destarte, no caso em apreço, e atento ao já citado art. 105 do CTN, aplica-se a Instrução Normativa vigente no momento da compensação. Ao ingressar em juízo, a apelante demonstra que não tinha compensado antes. Assim, também poderia compensar depois, face ao art. 106.

Como bem acentuado na sentença recorrida, a IN-139/89 retirou a possibilidade que a IN-87/80 autorizava, sem que haja qualquer previsão neste sentido no corpo do Decreto-lei nº 1.790/80.

Portanto, não há conflito de hierarquia entre normas. Cuida-se tão somente de sucessão de tratamento conferido à matéria em atos normativos da mesma espécie, o que não malfez qualquer postulado magno, máxime diante do art. 105 do Código Tributário Nacional já referido.

Ao empregar-se a IN-139/89, não há que se falar em aplicação retroativa, pois deve ser considerado o momento do fato gerador da obrigação tributária que enseja a compensação, com as retenções passadas e não aproveitadas.

Aliás, como lembrado na contestação, não houve supressão de direito já que possível a compensação destes valores com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo decreto-lei e não mais de opção contemplada por ato normativo anterior.

Ante o exposto, nego provimento à apelação da autora, nos termos supracitados.

É o voto. (Grifos acrescidos).

Na petição dos embargos, alegou-se que o acórdão recorrido teria incorrido nos vícios de obscuridade e omissão, ao argumento de que (e-STJ fls. 196 e seguintes):

[...]

6. Com efeito, o Decreto-lei n. 1.790/80 permitia que a embargante deduzisse do IR devido na distribuição de lucros o IR pago quando do recebimento da distribuição de lucros da empresa subsidiária.

7. Logo, o fundamento de validade para a compensação pleiteada pela embargante não decorre da IN nº 87/80, como equivocadamente, renovada venia, concluiu o acórdão embargado. O direito da embargante reside nas disposições do Decreto-lei n. 1.790/80, que autorizavam a dedução do IR fonte sem qualquer restrição. Dessa forma, a limitação introduzida pela IN nº 139/89 ultrapassa os limites legais do Decreto-lei, criando restrição que antes não existia, em evidente afronta ao art. 99 do CTN, que determina que o conteúdo e o alcance do regulamento restringem-se aos da lei em relação ao qual tenha sido expedido.

8. Verifica-se, portanto, que a conclusão do aresto embargado configura violação ao princípio da legalidade (art. 150, II, e art. 150, I, ambos da Constituição, e ainda o art. 97, II, e o art. 99, ambos do Código Tributário Nacional) na medida em que afirma que a solução da lide passa pelo confronto de normas da mesma hierarquia. Por essa razão, impõe-se seja julgada a lide à luz dos mencionados dispositivos, ao menos como forma de garantir à Embargante ver tais normas apreciadas pelos Tribunais Superiores no caso de interposição de recursos extraordinário e especial.

9. Também merece ser integrado o acórdão embargado na parte que afirma que a IN nº 139/89 não teria violado aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Ao assim decidir o r. decisório deixou de considerar que a presente lide trata de distribuição de lucros apurados em 31/12/88, sendo de rigor a aplicação da lei vigente quando da ocorrência do respectivo fator gerador, nos termos em que prescreve o art. 144 do CTN, e sob pena de violação aos arts. 5º, XXXVI, e 150, III, "a", da Constituição, matéria essa que também demanda apreciação por essa Eg. Corte.

10. Acrescente-se, ainda, que a própria IN 139/89 reconheceu que os lucros constituídos anteriormente a sua vigência permaneceriam sujeitos ao regime jurídico previsto na legislação anterior, o que resguarda a possibilidade de a Embargante proceder ao regime de dedução adotado.

11. Dessa maneira, ainda que se pudesse reconhecer a validade de a IN nº 139/89

Superior Tribunal de Justiça

restringir o mandamento legal constante do Decreto-lei 1.790/80, ter-se-ia que admitir a impossibilidade de a mencionada norma infralegal, editada em 22/12/89 retroagir para disciplinar o regime tributário de distribuição de lucros apurados em 31/12/88.

12. Por fim, merece ainda ser integrada a decisão embargada em razão de ter criado uma hipótese de princípio da anterioridade às avessas. Explica-se. Deixou o acórdão embargado de reconhecer que, em respeito ao art. 150, III, "b", da Constituição, não haveria como se considerar aplicável, aos lucros apurados em 31/12/88 e 31/12/89, o regime tributário da IN 139/89, de 22/12/89. No lugar de prestigiar o princípio da anterioridade (art. 150, III, "b", da CF), o aresto embargado decidiu que deveria ser aplicada a legislação vigente no dia 01 de janeiro de 1990, considerando-se por isso improcedente o pleito da Embargante, por entender que a IN 139/89 seria aplicável, para regular fatos tributáveis apurados, repita-se, em 31/12/88 e 31/12/89!

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (e-STJ fls. 201/208).

Pois bem.

VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973.

Primeiramente, constata-se que o recurso não merece ser conhecido quanto à suposta violação do art. 535 do CPC/1973, porquanto esta Corte de Justiça tem decidido reiteradamente que a referida alegação deve estar acompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia, com indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado.

No caso, a recorrente limita-se a afirmar que a Corte *a quo* não teria apreciado os dispositivos legais ventilados nos embargos de declaração, sem indicar em que aspectos residiriam as omissões. Tal circunstância impede o conhecimento do recurso especial, à luz da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

A propósito, cito os seguintes precedentes: EDcl no AgRg no AREsp 688.515/RO, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 20/10/2015, DJe 04/11/2015; AgRg no AREsp 68.600/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no AREsp 655.352/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/09/2015; AgRg no AREsp 271.586/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/05/2014.

VIOLAÇÃO DO ART. 97, II, DO CTN

No que se refere à alegada violação do art. 97 do CTN, esse Tribunal Superior possui jurisprudência consolidada no sentido de que "não cabe recurso especial por violação a preceito normativo que constitui mera reprodução de norma constitucional. É o caso do art. 97 do CTN, que simplesmente reproduz o art. 150, I, da CF/88" (REsp 602.641/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/10/2006, DJ 15/02/2007, p. 214).

VIOLAÇÃO DOS ARTS. 99, 106 E 144 DO CTN E ART. 2º, § 2º, DO

DECRETO-LEI N. 1.790/1980

O cerne da questão controvertida nos autos é saber se a IN 139/89 extrapolou o conteúdo do Decreto-Lei n. 1.790/1980, ao modificar a sistemática de transposição de calendários, vedando a compensação do IR retido sobre os lucros distribuídos às empresas domiciliadas no país com aquele incidente sobre lucros distribuídos a acionistas domiciliados no exterior, quando a apuração de ambos os tributos se deu em balanços encerrados em exercícios diferentes.

Vejamos o que dispõe a legislação aplicável à espécie.

Os arts. 2º e 6º do Decreto-Lei n. 1.790/1980 estabelecem que:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, distribuídos pelas pessoas jurídicas e pelas empresas individuais a outras pessoas jurídicas ou empresas individuais, domiciliadas no País, ficam sujeitos ao desconto de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983) [...]

§ 2º O imposto descontado na fonte poderá ser compensado com o que a pessoa jurídica beneficiária tiver de reter na distribuição, a pessoas físicas ou jurídicas, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

Art. 6º O Ministro da Fazenda poderá expedir normas complementares necessárias à execução deste Decreto-lei.

De acordo com a Instrução Normativa n. 87/1980:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e considerando as dúvidas manifestadas pelos contribuintes a respeito do disposto nos artigos 1º a 3º do Decreto-lei nº 1.790, de 09 de junho de 1980,

6. A compensação prevista no parágrafo 2º do art. 2º somente poderá ser efetuada com o imposto que a pessoa jurídica, tiver que recolher relativo à retenção na fonte efetuada na distribuição de quaisquer lucros, dividendos; bonificações em dinheiro e outros interesses da mesma natureza.

6.1 - Esta é a única forma de compensação permitida, podendo ser utilizada no mesmo ou em outros exercícios.

6.2 - A compensação de que trata este item aplica-se, também, quando os referidos rendimentos forem distribuídos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O Parecer Normativo n. 33/84, por sua vez, assim explicitou:

5. Assim sendo, é de se concluir que, obedecidas as condições impostas pelo art. 544, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda/80 e pela Instrução Normativa SRF n. 87/80, a compensação do imposto retido na fonte será procedida com o imposto retido, pela pessoa jurídica quando de posterior distribuição de lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses a pessoas físicas ou jurídicas, podendo tal compensação se dar, a seu critério, no mesmo ou em outros exercícios, na forma que julgar conveniente, desde que demonstrado tal procedimento quando exigido pelas autoridades competentes.

Posteriormente, foi editada a Lei n. 7.713/1988, que estabelece, nos artigos pertinentes ao deslinde da causa, o seguinte:

Superior Tribunal de Justiça

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base. (Vide RSF nº 82, de 1996)

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

- a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;
- b) (Revogada pela Lei nº 7.759, de 1989)
- c) poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas, que corresponder à participação de beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior.

§ 6º O disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei.

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Regulamentando a Lei n. 7.713/1988, houve a edição da IN/SRF 139/1989, que estabelece:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência que lhe foi delegada pela Portaria MF nº 371, de 29 de julho de 1985,
RESOLVE:

O imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, previsto nos arts. 35 a 39 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado e recolhido segundo o disposto nesta Instrução Normativa.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO

4. O imposto sobre o lucro líquido terá o seguinte tratamento:

I - poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pela pessoa jurídica, que corresponder à participação de beneficiário pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior;

LUCROS E RESERVAS DE LUCROS APURADOS ATÉ 31/12/88

12. O imposto previsto nesta Instrução Normativa não incidirá sobre os lucros apurados em período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, os quais ficarão sujeitos à tributação prevista na legislação anterior. No caso de beneficiário pessoa física, o imposto será considerado devido exclusivamente na fonte.

12.1. Os lucros de que trata este item deverão ser registrados, no encerramento do período-base, em conta destacada, enquanto não forem distribuídos ou capitalizados, de forma a permitir o controle de sua tributação quando ocorrer a sua distribuição.

12.2. O imposto retido na fonte sobre os lucros de que trata este item, recebidos por pessoa jurídica, deverá ser compensado com o imposto incidente na distribuição desses mesmos lucros.

12.2.1. Ocorrendo impossibilidade da compensação prevista neste subitem, em virtude de capitalização ou absorção de prejuízos com os referidos lucros, o saldo remanescente poderá ser compensado com o imposto incidente sobre o lucro real da pessoa jurídica.

12.2.2. Para efeito da compensação referida no subitem anterior, o imposto será convertido em BTN Fiscal pelo valor deste na data do encerramento do período-base em que ocorrer a compensação.

Pois bem.

O histórico da legislação informa que o Decreto-Lei 1790/1980 havia tratado da possibilidade/faculdade de a pessoa jurídica compensar IRPJ retido na fonte com o

Superior Tribunal de Justiça

imposto de renda a ser recolhido por ocasião da distribuição de lucros a pessoas físicas e/ou jurídicas. A IN 87/1980, regulamentando o referido Decreto-Lei, ampliou a possibilidade de compensação à distribuição de lucros feita a pessoas jurídicas e físicas sediadas no exterior e permitiu a compensação no mesmo exercício ou em exercícios diferentes, o que foi confirmado pelo Parecer Normativo n. 33, de 1984.

Ocorre que, aos 22/12/1988, entrou em vigência a Lei n. 7.713/1988, que, quanto ao direito de compensação do imposto a ser pago na distribuição dos lucros, foi regulamentada pela IN/SRF n. 139/1989.

O § 6º do art. 35 da Lei n. 7.713/1988 limitou a possibilidade de compensação “ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei”. Ou seja, somente nos exercícios encerrados até o início de vigência da lei, que ocorreu em 22/12/1988.

Nesse cenário, nota-se que a IN/SRF n. 139/1989 não poderia extrapolar os limites daquele Decreto-Lei, pois regulamenta outro diploma legal (a saber, a Lei n. 7.713/1988), além do que a legislação que rege o procedimento compensatório é aquela vigente à época da operação (v.g.: REsp 1.164.452/MG, repetitivo, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010), de modo que não há ilegalidade no referido ato normativo.

Dito de outro modo, a IN 87/1980 não tem eficácia para além da vigência do Decreto-Lei por ela regulamentado. Logo, com o advento da Lei n. 7.713/1988, não estava mais assegurado o procedimento compensatório nos termos em que antes previsto (com transposição de calendários), o que foi explicitado pela IN n. 139/1989. De tudo quanto foi exposto, verifica-se que tais Instruções Normativas vieram regular legislações diferentes: a IN/SRF n. 87/1980, o Decreto-lei n. 1.790/1980; e a IN/SRF n. 139/1989, a Lei n. 7.713/1988.

Como ressaltado na sentença, "ao fato gerador do imposto de renda incidente sobre os lucros apurados no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1989 aplicava-se a legislação em vigor no dia 1º de janeiro de 1990, dia em que ele se consumou, ou seja, a IN 139/89, que vedou a compensação entre exercícios" (e-STJ fl. 157), o que foi corroborado pela Corte Regional ao decidir: “Aplica-se a instrução normativa vigente no momento da compensação. Ao ingressar em juízo, a apelante demonstra que não tinha compensado antes. Assim, também não poderia compensar depois, face ao art. 106 [...] ao empregar-se a IN 139/89, não há que se falar em aplicação retroativa, pois deve ser considerado o momento do fato gerador da obrigação tributária que enseja a compensação, com as retenções passadas e não aproveitadas. Aliás, como lembrado na contestação, não houve supressão de direito, já que possível a compensação destes valores com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo decreto-lei.”

Ante o exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso especial e, nessa parte, NEGOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2016/0250212-0 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.628.374 / SP**

Números Origem: 00065970919944036100 65970919944036100 9400065973 96030651281

PAUTA: 25/06/2019

JULGADO: 25/06/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. MÁRCIO MARON, pela parte RECORRENTE: AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negando-lhe provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.628.374 - SP (2016/0250212-0)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Solicitei vista dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de recurso especial interposto por **AUTOLATINA - COMÉRCIO NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LIMITADA** contra acórdão proferido pela Turma Suplementar da 2ª Seção do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 190e):

TRIBUTÁRIO. IRRF. COMPENSAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.790/80. IN 87/80. ALTERAÇÃO NA SISTEMÁTICA. IN 139/89. POSSIBILIDADE.

- 1. A legislação vigente no momento da compensação autorizada pelo Decreto-lei nº 1.790/80 não era a IN 87/80, mas sim as novas disposições da IN 139/89, cuja aplicação é imediata, a ela devendo reportar-se o procedimento da contribuinte.*
- 2. Não há conflito de hierarquia de normas, mas sucessão de tratamento conferido à matéria em atos normativos da mesma espécie, o que não malfeze qualquer postulado magno, máxime diante do art. 105, do Código Tributário Nacional.*
- 3. Tão pouco há supressão de direito já que, possível a compensação com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo Decreto-lei e não mais de opção contemplada por ato normativo anterior.*
- 4. Apelação da autora a que se nega provimento.*

Nas razões do Recurso Especial, interposto com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, nos seguintes termos:

- I. Arts. 535, I e II, do CPC/1973 – "O v. acórdão recorrido,

portanto, ao rejeitar imotivadamente os embargos de declaração corretamente opostos pela Recorrente, violou o direito constitucionalmente assegurado à ampla prestação jurisdicional e, principalmente, negou vigência ao art. 535, I e II do CPC, devendo, por conseguinte, ser anulado, a fim de que nova decisão seja proferida, examinando-se todos os argumentos indicados nos embargos de declaração" (fl. 218e); e

II. Arts. 97, II, 99, 106 e 144 do CTN, 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.790/1980 – "Seja pela Constituição da República, que consagrou em seu artigo 5º, II, o princípio da legalidade, ou pelo Código Tributário Nacional, que estabeleceu no artigo 99 que 'o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei', a pretensão de restringir com fundamento na IN 139/89, o direito que estava reservado pelo Decreto-lei nº 1.790/80, extrapola o seu conteúdo e alcance, já que criou limitação inexistente da prevista em lei para aproveitamento dos créditos de IR retido ao qual estava restrita a criar. [...] O Tribunal *a quo* sustenta, ainda, que a IN nº 139/89 não violou os arts. 106, e 144, do CTN, haja vista que ainda que a mencionada norma infralegal tenha restringido a dedução do IR fonte pago em exercícios financeiros diversos, haveria que ser considerado o momento do fato gerador, desprezando assim a anterior constituição do crédito tributário. Todavia, a presente lide trata de distribuição de lucros apurados em 31/12/88, sendo de rigor a aplicação da lei vigente quando da ocorrência do respectivo fator gerador, nos termos em que prescreve o art. 144 do CTN [...]" (fls. 221/222e).

Com contrarrazões (fls. 246/248e), nas quais se sustenta o desprovemento do especial, o recurso foi admitido (fls. 260/261e).

Distribuídos os autos ao Sr. Ministro Gurgel de Faria, Sua Excelência, na assentada de 25.06.2019, proferiu voto negando provimento ao recurso especial da contribuinte, essencialmente por entender que a IN SRF n. 139/1989 não poderia ter extrapolado as disposições do Decreto-lei n. 1.790/1980 quanto à compensação, porquanto editada para regulamentar

diploma normativo diverso, vale dizer, a Lei n. 7.713/1988.

Após o voto de Sua Excelência, solicitei vista antecipada dos autos.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

I. Da admissibilidade do recurso especial

Inicialmente, consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada no Recurso Especial não demanda reexame fático-probatório, uma vez que todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais e em dispositivos de leis federais.

Por fim, a verificação de alegada ofensa a dispositivo de lei federal, levada a efeito por instrução normativa, em exame de *legalidade*, é providência compatível com a competência desta Corte (cf. 1ª S., REsp 1.353.111/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, DJe 18.12.2015; 1ª T., AgInt no REsp 1.554.106/BA, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 24.11.2017; 2ª T., AgInt no REsp 1.466.959/PR, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 05.12.2017).

II. Lineamentos da compensação tributária

A compensação tributária é modalidade extintiva inspirada no direito privado. O Código Civil estatui que, "se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem" (art. 368), aduzindo que "a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis" (art. 369).

Da conjugação desses dispositivos, depreendem-se os requisitos indispensáveis a qualquer compensação de créditos: a) reciprocidade de obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das obrigações; e d) fungibilidade das coisas devidas.

Cuida-se, desse modo, de um autêntico "encontro de contas", viabilizador da extinção de um ou mais vínculos obrigacionais entre os mesmos sujeitos.

Em matéria tributária, a compensação vem contemplada no art. 170 do CTN, o qual preceitua que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo, contra a Fazenda Pública.

A compensação tributária, em essência, assemelha-se à prevista na lei civil. De observar-se, contudo, que, nesta, a compensação somente pode ocorrer entre *dívidas líquidas*, enquanto no direito tributário tal modalidade extintiva, nesse aspecto, revela-se mais ampla, na medida em que *débitos vincendos* também podem por ela ser alcançados.

No entanto, lamentavelmente, o regramento contido nos atos administrativos destinados a regulamentar o cumprimento das disposições legais pertinentes, nas últimas décadas, rendeu ensejo a milhares de ações judiciais destinadas a impugnar exigências consideradas ilegais, fazendo a compensação perder muito de sua força como meio alternativo de solução de conflitos tributários.

III. Delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de ação de rito ordinário mediante a qual se busca a declaração de "[...] inexistência de relação jurídica que tenha por objeto o direito de a Ré cobrar o valor de NCz\$ 344.802.058,58 (padrão monetário de fev/1990) retido pela Ford Brasil S.A. sobre lucros apurados em balanço encerrado em 31.12.1988 e que foi compensado, em fevereiro de 1990, com o IRFonte relativo a lucros da Autora, apurados em balanço encerrado em 31.12.1989 e por ela distribuídos às suas quotistas sediadas no Exterior, reconhecendo-se, em consequência, seu direito a compensação efetuada" (fl. 09e).

No mérito, discute-se a possibilidade de se compensar o valor do Imposto de Renda recolhido sobre os lucros distribuídos às empresas estabelecidas no país com aquele incidente sobre lucros compartilhados com acionistas domiciliados no exterior, considerando que a apuração de ambos os tributos se deu em balanços encerrados em exercícios diversos.

Debate-se, em particular, se a IN SRF n. 139/1989, ao alterar a transposição de calendários e deixar de prever a compensação tributária de valores apurados em exercícios distintos, teria contrariado o regramento do art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.790/1980.

IV. Moldura normativa da pretensão deduzida

Para o adequado exame da pretensão, impõe-se a análise da cronologia normativa.

O Decreto-lei n. 1.790/1980 prescreve:

Art. 2º. Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, distribuídos pelas pessoas jurídicas e pelas empresas individuais a outras pessoas jurídicas ou empresas individuais, domiciliadas no País, ficam sujeitos ao desconto de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

[...]

§ 2º O imposto descontado na fonte poderá ser compensado

Superior Tribunal de Justiça

com o que a pessoa jurídica beneficiária tiver de reter na distribuição, a pessoas físicas ou jurídicas, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

[...]

Art. 6º. O Ministro da Fazenda poderá expedir normas complementares necessárias à execução deste Decreto-lei.
(destaquei)

Por sua vez, a IN SRF n. 87/1980, ao regulamentar tais normas, dispôs:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e considerando as dúvidas manifestadas pelos contribuintes a respeito do disposto nos artigos 1º a 3º do Decreto-lei nº 1.790, de 09 de junho de 1980, resolve:

[...]

6. A compensação prevista no § 2º do art. 2º somente poderá ser efetuada com o imposto que a pessoa jurídica tiver que recolher relativo à retenção na fonte efetuada na distribuição de quaisquer lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses da mesma natureza.

6.1 - Esta é a única forma de compensação permitida, podendo ser utilizada no mesmo ou em outros exercícios.

6.2 - A compensação de que trata este item aplica-se, também, quando os referidos rendimentos forem distribuídos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (destaquei)

Já o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) da Secretaria da Receita Federal n. 33, publicado em 27.12.1984, corroborou:

A compensação prevista no § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.790/80 somente poderá ser efetuada com o imposto que a pessoa jurídica tiver que recolher relativo a retenção na fonte efetuada na distribuição de lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses a pessoas físicas ou jurídicas. A compensação poderá ser feita, a critério da pessoa jurídica, no mesmo ou em exercícios posteriores, e da forma que julgar conveniente, desde que, quando exigido, demonstre a exatidão do procedimento, inclusive através de registros contábeis realizados no momento da opção. Na hipótese em

que a compensação seja efetuada com imposto devido sobre rendimento de beneficiário domiciliado no exterior (Instrução Normativa SRF nº 87/80, subitem 6.2), a pessoa jurídica, na ocasião da remessa, deverá anexar comprovante de retenção do valor compensado, fornecido pela empresa responsável que o tenha retido.

1. Examinam-se dúvidas suscitadas por pessoas jurídicas em relação à forma de proceder a compensação do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de participações societárias, nos termos dispostos no § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.790, de 09 de junho de 1980.

2. A dúvida principal está na forma como deve proceder a empresa, que tenha sofrido a retenção do imposto, para compensá-lo com aquele que venha a reter posteriormente, sobre dividendos ou lucros distribuídos a seus acionistas ou sócios, tais como:

I - beneficiário domiciliado no exterior, sujeito à tributação exclusiva na fonte; e,

II - beneficiário domiciliado no País, sujeito à retenção na forma da legislação vigente.

[...]

5. Assim sendo, é de se concluir que, obedecidas as condições impostas pelo art. 544, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda/80 e pela Instrução Normativa SRF n. 87/80, a compensação do imposto retido na fonte será procedida com o imposto retido, pela pessoa jurídica quando de posterior distribuição de lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses a pessoas físicas ou jurídicas, **podendo tal compensação se dar, a seu critério, no mesmo ou em outros exercícios, na forma que julgar conveniente, desde que demonstrado tal procedimento quando exigido pelas autoridades competentes.** (destaques meus)

Com a publicação da Lei n. 7.713, em 22.12.1988, vigente a partir de 1º.01.1989, a compensação passou a receber, no pertinente, a seguinte disciplina:

Art. 35. O sócio quotista, [o acionista] ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do

Superior Tribunal de Justiça

período-base.

[...]

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;

[...]

c) poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas, que corresponder à participação de beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior.

[...]

§ 6º O disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei.

[...]

Art. 57. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1989.
(destaquei)

Registre-se que o *caput* do art. 35 foi parcialmente suspenso pela Resolução do Senado Federal n. 82/1996, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade da expressão "o acionista", proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 172.058/SC (Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 30.06.1995, DJ 13.10.1995).

A regulamentação da Lei n. 7.713/1988 coube à Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 139, de 22.12.1989, a qual estabeleceu, no que interessa:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência que lhe foi delegada pela Portaria MF nº 371, de 29 de julho de 1985,

RESOLVE:

O imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, previsto nos arts. 35 a 39 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado e recolhido segundo o disposto nesta Instrução Normativa.

[...]

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO

4. O imposto sobre o lucro líquido terá o seguinte

tratamento:

I - poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pela pessoa jurídica, que corresponder à participação de beneficiário pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior;

[...]

LUCROS E RESERVAS DE LUCROS APURADOS ATÉ 31/12/88

12. O imposto previsto nesta Instrução Normativa não incidirá sobre os lucros apurados em período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, os quais ficarão sujeitos à tributação prevista na legislação anterior. No caso de beneficiário pessoa física, o imposto será considerado devido exclusivamente na fonte.

12.1. Os lucros de que trata este item deverão ser registrados, no encerramento do período-base, em conta destacada, enquanto não forem distribuídos ou capitalizados, de forma a permitir o controle de sua tributação quando ocorrer a sua distribuição.

12.2. O imposto retido na fonte sobre os lucros de que trata este item, recebidos por pessoa jurídica, deverá ser compensado com o imposto incidente na distribuição desses mesmos lucros.

12.2.1. Ocorrendo impossibilidade da compensação prevista neste subitem, em virtude de capitalização ou absorção de prejuízos com os referidos lucros, o saldo remanescente poderá ser compensado com o imposto incidente sobre o lucro real da pessoa jurídica.

12.2.2. Para efeito da compensação referida no subitem anterior, o imposto será convertido em BTN Fiscal pelo valor deste na data do encerramento do período-base em que ocorrer a compensação. (destaquei)

V. Panorama jurisprudencial acerca da compensação tributária

No plano jurisprudencial, quanto aos pontos relevantes para o deslinde da controvérsia, a 1ª Seção desta Corte assentou, em precedente de eficácia vinculante, que a legislação de regência da compensação tributária "é a **vigente à data do encontro de contas** entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte" (1ª S., REsp 1.164.452/MG,

Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.08.2010, DJe 02.09.2010 - destaquei).

Esta 1ª Turma, por sua vez, já assentou que **"o fato gerador do direito à compensação não se confunde com o fato gerador dos tributos compensáveis**. O fato gerador do direito de compensar é a existência dos dois elementos compensáveis (um débito e um crédito) e o respectivo encontro de contas. Sendo assim, **o regime jurídico aplicável à compensação** é o vigente à data em que é promovido o encontro entre débito e crédito, vale dizer, **à data em que a operação de compensação é efetivada**. Observado tal regime, **é irrelevante que um dos elementos compensáveis (o crédito do contribuinte perante o Fisco) seja de data anterior'** (REsp 742.768/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 20/2/06)" (1ª T., AgRg no REsp 1.160.954/MT, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 15.05.2012, DJe 18.05.2012 - destaquei).

VI. Vigência e eficácia do Decreto-lei n. 1.790/1980, a IN SRF n. 139/1989 e a disciplina da Lei n. 7.713/1988

Consoante se depreende do histórico normativo, o desate da controvérsia, no plano *legal*, passa, preliminarmente, pelo exame da interação entre o regramento do Decreto-lei n. 1.790/1980 e a disciplina da Lei n. 7.713/1988.

Verifica-se que, a par da já existente autorização para compensar o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte com aquele a ser descontado no momento da *distribuição* de lucros, previsto no Decreto-lei n. 1.790/1980, a Lei n. 7.713/1988 somou a possibilidade de serem compensados valores calculados com base, também, no *lucro líquido* apurado pela pessoa jurídica e enviados ao exterior, com incidência no encerramento do respectivo período-base.

Noutro giro, os diplomas legais apontados não se antagonizam porque, enquanto o vigente Decreto-lei n. 1.790/1980 disciplina o regime de compensação vinculado às relações jurídicas tributárias havidas sob a sua

égide, a Lei n. 7.713/1988, por outro lado, define regramento próprio da modalidade de compensação complementar que especifica, sendo aplicável, todavia, somente a partir de 1º.01.1989, por força do disposto nos arts. 35, § 6º, e 57.

Por isso mesmo, é sintomático que a própria IN SRF n. 139/1989, conforme apontado, tenha afastado a aplicação da sua disciplina aos lucros e reservas de lucros apurados até 31.12.1988, em que pese, infelizmente, não ter sido essa a interpretação do Fisco, ao responder negativamente à consulta formulada pela contribuinte (fls. 33/37e).

Logo, a ulterior Lei n. 7.713/1988, cujo art. 35 previu a compensação do IRRF com o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, além de não ter revogado expressamente o Decreto-lei n. 1.790/1980, que permanece eficaz, com ele não atrita relativamente à compensação, incidindo em contexto distinto.

No que tange à IN SRF n. 139/1989, anote-se que a disciplina da obrigação tributária, inclusive sua extinção, modalidade na qual se insere a compensação, há de ser sempre veiculada por lei, com vista à proteção ao patrimônio público representado pelo crédito tributário. O tema de extinção da obrigação tributária, portanto, deve ser analisado, sempre, dentro da moldura dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público.

Consequentemente, **a lei é o único veículo normativo capaz de criar e estabelecer a configuração do direito à compensação tributária, vale dizer, de fixar os requisitos materiais e formais à sua fruição, e somente por intermédio dela é que se poderá impor limitações ao seu exercício, em observância à legalidade prevista no art. 5º, II, da Constituição da República.**

A esse respeito, aliás, já assentou a 1ª Turma desta Corte, ancorada em lição de Geraldo Ataliba, segundo a qual "no Brasil só a lei obriga, e nenhuma norma, a não ser a legal, pode ter força inovadora obrigatória", concluindo o mestre que "as demais normas, para serem

obrigatórias, não podem ser inovadoras, mas terão que ser implicitamente contidas em preceitos legais (ou pelo menos imediatamente infraconstitucionais)" (*República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 124-125)" (REsp 1.627.274/SC, de minha relatoria, j. 25.04.2019, DJe 02.05.2019).

Fixadas tais premissas, verifica-se que o Decreto-lei n. 1.790/1980 não estabeleceu restrição à compensação entre períodos diversos, isto é, **não impôs nenhuma limitação temporal ao exercício de tal direito.**

Com efeito, na hipótese sob exame, a possibilidade de compensar o Imposto sobre a Renda originalmente retido na fonte, em calendários diferentes, é direito que se extrai, primariamente, do próprio texto legal.

Isso porque, dentre os requisitos legais para a compensação, previstos no art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.790/1980, não se verifica a condicionante de prazo, a evidenciar que a IN SRF n. 87/1980 limitou-se a explicitar o conteúdo da norma legal, conforme, aliás, externado pela própria Secretaria da Receita Federal, em parecer normativo já apontado, mediante o qual reconheceu a viabilidade da transposição de períodos, cuja opção era facultada ao contribuinte.

Ademais, para além de disciplinar modalidade distinta de compensação, conforme já assinalado, o texto do art. 35, § 4º, c, da Lei n. 7.713/1988, não exhibe, rigorosamente, nenhuma proibição de compensar entre exercícios diferentes, como também **não se verifica previsão de regulamentação de tal dispositivo por ato infralegal, diversamente da IN SRF n. 87/1980, cuja edição foi expressamente autorizada pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.790/1980.**

Noutro vértice, não se pode olvidar que os atos regulamentares devem observar não apenas o ato normativo do qual extraem validade imediata, mas também devem guardar conformidade com o arcabouço legal subjacente. Logo, a IN SRF n. 139/1989, embora editada para

Superior Tribunal de Justiça

regulamentar a Lei n. 7.713/1988, criou, no que concerne à compensação entre exercícios diversos, limitação conflitante com diploma legal distinto, porém válido e eficaz, é dizer, o Decreto-lei n. 1.790/1980, invadindo o plano exclusivo da lei.

Do cotejo da disposição infralegal do ato normativo de 1989 com o art. 2º, § 2º, do apontado Decreto-lei, fica claramente demonstrada a indevida restrição imposta pelo Fisco ao direito de compensar, ao arrepio do diploma legal.

Portanto, o art. 4º, I, da IN SRF n. 139/1989, ao suprimir a comunicação entre exercícios diferentes, trouxe **inovação limitadora não prevista na lei de regência**, incorrendo, no ponto, em ilegalidade.

A frustração do direito de compensar valores apurados em calendários diferentes, previamente retidos *em atendimento à legislação de regência (tempus regit actum)*, além de constituir clara ofensa à confiança legítima nos atos estatais e ao conseqüente impedimento da prática de atos estatais contraditórios, expressões do sobreprincípio da segurança jurídica, impõe à contribuinte gravame patrimonial de contornos confiscatórios.

De fato, a empresa não poderá valer-se, eventualmente, do mecanismo de restituição, uma vez que não houve recolhimento de tributo indevido ou a maior, tornando a tributação retida *impropriamente definitiva*, já que não mais poderá utilizar-se dos créditos auferidos, o que não se coaduna com a finalidade do Decreto-lei n. 1.790/1980, conforme advertiu o saudoso professor Alberto Xavier:

*Importa, porém, observar que a conclusão que meridianamente se extrai da letra da lei reforça-se pela exata compreensão do seu espírito. Na pureza dos princípios que inspiraram o imposto instituído pelo **Decreto-lei nº 1.790/80** sobre a distribuição de lucros entre pessoas jurídicas, **tal imposto mais não deve ser que uma antecipação do imposto devido pelos beneficiários finais**, justificada por interesses imediatos de tesouraria. Em vez de aguardar o último elo da cadeia de distribuições para recolher o tributo, o Fisco determinou o adiantamento de uma parcela quando da primeira distribuição, a qual seria compensada com o tributo devido pelo beneficiário final*

peessoa jurídica residente no Brasil ou pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Entretanto, as distribuições intermediárias não seriam afetadas, pelo mecanismo de compensação de "créditos fiscais", que assegura a "transparência fiscal" das holdings, consequência do reconhecimento que a capacidade contributiva real não está nelas próprias, mas nos beneficiários finais.

Tanto que o espírito da lei foi considerar aquele imposto como adiantamento ou antecipação da tributação real suportada pelos beneficiários finais do lucro que a Instrução Normativa nº 87 procura assegurar o referido direito, na sua máxima extensão temporal possível, não pondo nenhum limite ao período dentro do qual se poderá exercer (item 6.1). Se assim não fosse, o que era mera antecipação converter-se-ia em encargo definitivo sobre o lucro, o que não foi desejado pela lei, que sempre o pretendeu tributar quando e nos termos em que este chega às mãos do beneficiário final.

("O direito de compensação do Imposto de Renda na Fonte sobre a distribuição de lucros a pessoas jurídicas com o Imposto Suplementar de Renda", in Estudos Sobre o Imposto de Renda. Belém: CEJUP, 1988. pp. 124-125 - destaquei)

Por fim, anote-se que, ainda que se pudesse entender pela legalidade do art. 4º, I, da IN SRF n. 139, de 22.12.1989, na sua interação verticalizada com o Decreto-lei n. 1.790/1980, seria inadmissível pretender que a norma infralegal retroagisse para alcançar situação jurídica pretérita, consolidada em 1988 e balizada pelos ditames da *lei específica* à época aplicável (*tempus regit actum*).

VII. O caso concreto

Analisando o caso concreto, de início, não conheço da apontada violação ao art. 535 do CPC/1973, porquanto o recurso cinge-se a alegações genéricas e, por isso, não demonstra, com transparência e precisão, qual seria o ponto omissivo, contraditório ou obscuro do acórdão recorrido, bem como a sua importância para o deslinde da controvérsia, o que atrai o óbice do verbete sumular n. 284/STF, aplicável, por analogia, no

Superior Tribunal de Justiça

âmbito desta Corte (cf. 1ª T., AgInt no AREsp 749.398/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 10.06.2019, DJe 13.06.2019; 2ª T., REsp 1.574.629/SP, Rel. p/ acórdão Min. Og Fernandes, j. 11.06.2019, DJe 28.06.2019).

No mérito, a Recorrente objetiva ver declarado o direito de deduzir da parcela do Imposto sobre a Renda, retida quando distribuiu lucros no exercício de 1989, os valores igualmente retidos em distribuição anterior, ocorrida em 1988, com balanço finalizado em 31 de dezembro do mesmo ano.

É incontroverso que a compensação foi realizada em 20.02.1990, tendo sido, posteriormente, indeferida pela Receita Federal do Brasil (fls. 03/04e), ensejando o ajuizamento da presente ação.

Nesse cenário, verifica-se que o balanço de 1988 foi elaborado e encerrado integralmente sob a égide do Decreto-lei n. 1.790/1980, o qual, repita-se, **não impunha restrição quanto à comunicação de calendários, além de ser o diploma normativo vigente à época do encontro de contas**, definindo-se, desse modo, o regime jurídico de compensação aplicável, em consonância com a jurisprudência desta Corte.

Posto isso, com a vênua do Sr. Relator, dele **DIVIRJO** para **DAR PROVIMENTO** ao recurso especial, nos termos da fundamentação exposta.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2016/0250212-0 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.628.374 / SP**

Números Origem: 00065970919944036100 65970919944036100 9400065973 96030651281

PAUTA: 24/09/2019

JULGADO: 24/09/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Prestou esclarecimentos sobre matéria de fato o Dr. Daniel Corrêa Szelbracikowski pela parte RECORRENTE: AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Srs. Ministra Regina Helena Costa dando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhada pelo Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Encontra-se em vista coletiva o Sr. Ministro Sérgio Kukina(art. 161, § 2º, RISTJ).

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2016/0250212-0 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.628.374 / SP**

Números Origem: 00065970919944036100 65970919944036100 9400065973 96030651281

PAUTA: 26/11/2019

JULGADO: 26/11/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Benedito Gonçalves, nos termos do §1º do art. 162, RISTJ.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2016/0250212-0 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.628.374 / SP**

Números Origem: 00065970919944036100 65970919944036100 9400065973 96030651281

PAUTA: 10/12/2019

JULGADO: 10/12/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES LIMITADA

ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.628.374 - SP (2016/0250212-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : AUTOLATINA-COMERCIO NEGOCIOS E PARTICIPACOES
LIMITADA
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S) - SP020309
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI - DF028468
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRRF. COMPENSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.790/80. IN/SRF 87/80. LEI 7.713/1989. IN/SRF 139/89. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPENSAÇÃO. EXERCÍCIOS FINANCEIROS DIVERSOS. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, DIVERGINDO DO EMINENTE RELATOR MINISTRO GURGEL DE FARIA.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Trata-se de recurso especial interposto por Autolatina Comércio, Negócios e Participações Ltda. contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fl. 190):

TRIBUTÁRIO. IRRF. COMPENSAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.790/80. IN -87/80. ALTERAÇÃO NA SISTEMÁTICA. IN -139/89. POSSIBILIDADE.

1. A legislação vigente no momento da compensação autorizada pelo Decreto-lei nº 1.790/80 não era a IN -87/80, mas sim as novas disposições da IN -139/89, cuja aplicação é imediata, a ela devendo reportar-se o procedimento da contribuinte.

2. Não há conflito de hierarquia de normas, mas sucessão de tratamento conferido à matéria em atos normativos da mesma espécie, o que não malfere qualquer postulado magno, máxime diante do art. 105, do Código Tributário Nacional.

3. Tão pouco há supressão de direito já que, possível a compensação com o imposto devido sobre o lucro real, de sorte que envolve apenas restrição ao exercício da possibilidade facultada pelo decreto-lei e não mais de opção contemplada por ato normativo anterior.

4. Apelação da autoria a que se nega provimento.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls.).

Nas razões do recurso especial, a recorrente alega violação do artigo 535 do CPC/1973, ao argumento de que a Corte de origem não se manifestou a respeito de pontos importantes ao deslinde da controvérsia.

Superior Tribunal de Justiça

Quanto à questão de fundo, aponta ofensa aos arts. 97, II, 99, 106, e 144, do CTN e 2º, § 2º, do Decreto-Lei 1.790/80. Para tanto, sustenta, com base no referido Decreto-Lei, que tem direito à compensação do imposto de renda incidente sobre os lucros distribuídos aos acionistas residentes no exterior com o imposto de renda recolhido sobre os lucros que lhe foram distribuídos por empresa subsidiária domiciliada no Brasil, independentemente do exercício contábil em que apurado esses resultados.

Na assentada do dia 25/06/2019, o Relator, Ministro Gurgel de Faria, conheceu em parte do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento ao entendimento de que

I. Relativamente à alegação de violação do art. 535 do CPC/1973, incide, por analogia, da Súmula 284 do STF, uma vez que as razões recursais não demonstram especificamente os vícios de integração de que padeceria o acórdão embargado.

II. A IN SRF 87/1980 não tem eficácia para além da vigência do Decreto-Lei 1.790/1980, visto que com a vigência da Lei 7.713/1989 não estava mais assegurado o procedimento compensatório com a transposição de calendários, como explicitado pela IN SRF 139/89.

III. Por fim, destacou que não há conflito de hierarquia entre normas porque a matéria era regulamentada pela IN SRF nº 87/1980, que autorizava a compensação no mesmo ou em outros exercícios financeiros, e, posteriormente, a IN SRF nº 139/1989 alterou somente o tratamento conferido à matéria em ato normativo da mesma espécie.

Prosseguindo o julgamento, na sessão de 24/9/2019, a Ministra Regina Helena Costa apresentou seu voto-vista, divergindo do relator, para dar provimento ao recuso especial, ao fundamento de que somente lei pode deliberar sobre compensação, não podendo instrução normativa, no caso a IN/SRF 139/1989, limitar o direito de compensação do contribuinte, razão por que pode compensar valores apurados em exercícios diferentes, uma vez que nem o Decreto-Lei 1.790/1980 nem a Lei 7.713/1988 apresentam vedações nesse sentido.

Pedi vista dos autos.

É o relatório.

O tema controvertido do presente recurso especial diz respeito à possibilidade de o contribuinte compensar, em fevereiro de 1990, o imposto de renda devido sobre os lucros distribuídos aos acionistas residentes no exterior, do balanço de 1989, com o imposto de renda recolhido sobre os lucros distribuídos à recorrente por empresa subsidiária domiciliada no Brasil, do balanço encerrado em 1988.

Sumariando os fatos, tem-se:

A recorrente afirma que recebeu, em 20/02/1990, de empresa subsidiária domiciliada no Brasil, lucros apurados no balanço de 1988, com a retenção do imposto de renda na fonte. Nessa mesma data, distribuiu aos seus sócios cotistas, domiciliados no exterior, os lucros relativos aos balanços 1988 e 1989, os quais também estavam sujeitos ao recolhimento do imposto de renda.

Assevera que, tendo por base o Decreto-Lei 1.790/80, a IN/SRF 87/1980 e o Parecer Normativo 33/1984, deduziu do imposto de renda devido na distribuição de lucros o imposto de renda pago quando do recebimento da distribuição de lucros da empresa subsidiária, uma vez que a legislação citada permitia essa operação, independentemente do exercício contábil em que apurado os resultados.

A Receita Federal, contudo, com base na IN/SRF 139/89 vedou a referida compensação, por entender que se tratava de lucros relativos a balanço encerrado em 31/12/1989 e o imposto retido na fonte pela subsidiária se referia a lucros relativos a balanço encerrado em 31.12.1988, os quais somente poderiam ser compensados com lucros apurados nesta data.

Segundo a recorrente, a IN/SRF 139/1989, ato de hierarquia infra legal não poderia ter limitado o alcance do art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.790/80, que permitia, à época, a dedução pela ela realizada.

A LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA VIGENTE À ÉPOCA

O Decreto-Lei 1790/1980 autorizava a dedução do imposto que havia incidido na fonte quando da distribuição de lucros, não havendo limitação quanto à compensação entre exercícios diversos, *verbis*:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, distribuídos pelas pessoas jurídicas e pelas empresas individuais a outras pessoas jurídicas ou empresas individuais, domiciliadas no País, ficam sujeitos ao desconto de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983)

[...]

§ 2º O imposto descontado na fonte poderá ser compensado com o que a pessoa jurídica beneficiária tiver de reter na distribuição, a pessoas físicas ou jurídicas, de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

Superior Tribunal de Justiça

A IN/SRF 87/1980, por sua vez, disciplinando a matéria, previa que referida compensação poderia ser feita considerando outros exercícios. Confira-se:

6. - A compensação prevista no par. 2o. do artigo 2o. somente poderá ser efetuada com o imposto que a pessoa jurídica tiver que recolher relativo à retenção na fonte efetuada na distribuição de quaisquer lucros, dividendos, bonificações em dinheiro e outros interesses da mesma natureza.

6.1 - Esta é a única forma de compensação permitida, podendo ser utilizada no mesmo ou em outros exercícios.

6.2 - A compensação de que trata este item aplica-se, também, quando os referidos rendimentos forem distribuídos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Na sequência, a Lei 7.713/1988 instituiu o imposto de renda sobre o lucro líquido e disciplinou outra modalidade compensação, com incidência a partir de 1º/1/1989, nos seguintes termos:

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

[...]

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

[...]

c) poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas, que corresponder à participação de beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior.

[...]

Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os e , os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os e , os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.

Pelo disposto no art. 58 da acima citado, percebe-se que o Decreto-Lei 1.790/1980 não foi revogado expressamente, além do mais não se verifica incompatibilidade entre os referidos normativos, porque a Lei 7.713/1988 disciplinou nova modalidade de compensação, do imposto de renda sobre o lucro líquido com o imposto de renda retido na distribuição para beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior.

Por fim, a IN SRF 139/1989 regulamentando a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988,

não permitiu a compensação entre exercícios financeiros diversos, conforme se observa a seguir:

1. O sócio quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8%, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data de encerramento de período-base, ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989.

[...]

12. O imposto previsto nesta Instrução Normativa não incidirá sobre os lucros apurados em período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, os quais ficarão sujeitos à tributação prevista na legislação anterior. No caso de beneficiário pessoa física, o imposto será considerado devido exclusivamente na fonte.

[...]

12.2. O imposto retido na fonte sobre os lucros de que trata este item, recebidos por pessoa jurídica, deverá ser compensado com o imposto incidente na distribuição desses mesmos lucros.

O CASO CONCRETO

Na linha do que concluiu a Ministra Regina Helena Costa, também entendo que o recurso merece provimento.

Inicialmente, não conheço da alegada violação do art. 535 do CPC/73, porquanto a recorrente se limitou a afirmar de forma genérica a ofensa ao referido normativo sem demonstrar qual questão de direito não foi abordada no acórdão proferido em sede de embargos de declaração e a sua efetiva relevância para fins de novo julgamento pela Corte de origem. Incide à hipótese a Súmula 284/STF.

Quanto ao mérito, tem-se que o Decreto-Lei 1.790/1980, regulamentado pela IN/SRF 87/1980, autorizava a dedução do imposto de renda devido na distribuição de lucros a acionista domiciliado no exterior com o imposto de renda pago sobre lucros distribuídos a empresa domiciliada no Brasil, independentemente do exercício contábil em que apurado os resultados.

A Lei 7.713/88, por sua vez, instituiu o imposto sobre o lucro líquido, a incidir sobre os lucros apurados a partir de 1/1/1989, e disciplinou nova modalidade de compensação desse imposto com o imposto de renda retido na distribuição para o Exterior. Contudo, não revogou o referido Decreto-Lei 1.790/1980, permanecendo válido, vigente e eficaz o direito à compensação entre períodos diversos. A Receita Federal, pretendendo regulamentar a Lei 7.713/1988, editou a IN/SRF 139/89, vedando a referida compensação entre exercícios diversos.

Superior Tribunal de Justiça

Nesse contexto, como ambas as formas de compensação coexistiam sem conflito, nota-se que a IN/SRF 139/89, ao suprimir a compensação entre exercícios diversos criou restrição não prevista no Decreto-lei 1.790/1980, desbordando dos limites do ato regulamentar, razão por que indevida a restrição imposta pelo Fisco à compensação pretendida pela recorrente.

Nessa linha de entendimento, concluiu Sua Excelência a Ministra Regina Helena Costa, ao proferir seu voto vista:

[...] não se pode olvidar que os atos regulamentares devem observar não apenas o ato normativo do qual extraem validade imediata, mas também devem guardar conformidade com o arcabouço legal subjacente. Logo, a IN SRF n. 139/1989, embora editada para regulamentar a Lei n. 7.713/1988, criou, no que concerne à compensação entre exercícios diversos, limitação conflitante com diploma legal distinto, porém válido e eficaz, é dizer, o Decreto-lei n. 1.790/1980, invadindo o plano exclusivo da lei.

Confira-se, ainda, o seguinte excerto do voto-vista da eminente Ministra:

Verifica-se que, a par da já existente autorização para compensar o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte com aquele a ser descontado no momento da distribuição de lucros, previsto no Decreto-lei n. 1.790/1980, a Lei n. 7.713/1988 somou a possibilidade de serem compensados valores calculados com base, também, no lucro líquido apurado pela pessoa jurídica e enviados ao exterior, com incidência no encerramento do respectivo período-base.

Noutro giro, os diplomas legais apontados não se antagonizam porque, enquanto o vigente Decreto-lei n. 1.790/1980 disciplina o regime de compensação vinculado às relações jurídicas tributárias havidas sob a sua égide, a Lei n. 7.713/1988, por outro lado, define regramento próprio da modalidade de compensação complementar que especifica, sendo aplicável, todavia, somente a partir de 1º.01.1989, por força do disposto no art. 35, § 6º e 57.

[...]

Fixadas tais premissas, verifica-se que o Decreto-lei n. 1.790/1980 não estabeleceu restrição à compensação entre períodos diversos, isto é, não impôs nenhuma limitação temporal ao exercício de tal direito.

Com efeito, na hipótese sob exame, a possibilidade de compensar o imposto sobre a Renda originalmente retido na fonte, em calendários diferentes, é direito que se extrai, primariamente, do próprio texto legal.

Isso porque, dentre os requisitos legais para a compensação, previstos no art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.790/1980, não se verifica a condicionante de prazo, a evidenciar que a IN SRF n. 87/1980 limitou-se a explicitar o conteúdo da norma legal, conforme, aliás, externado pela própria Secretaria da Receita Federal, em parecer normativo já apontado, mediante o qual reconheceu a viabilidade da transposição de períodos, cuja opção era facultada ao contribuinte.

Ademais, para além de disciplinar modalidade distinta de compensação, conforme já assinalado, o texto do art. 35, § 4º, c, da Lei n. 7.713/1988, não exhibe, rigorosamente, nenhuma proibição de compensar entre exercícios diferentes, como também não se verifica previsão de regulamentação de tal dispositivo por ato infra

Superior Tribunal de Justiça

legal, diversamente da IN SRF n. 87/1980, cuja edição foi expressamente autorizada pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.790/1980.

[...]

Do cotejo da disposição infra legal do ato normativo de 1989 com o art. 2º, § 2º, do apontado Decreto-lei, fica claramente demonstrada a indevida restrição imposta, pelo Fisco ao direito de compensar, ao arrepio do diploma legal.

Portanto, o art. 4º, I, da IN SRF n. 139/1989, ao suprimir a comunicação entre exercícios diferentes, trouxe inovação limitadora não prevista na lei de regência, incorrendo, no ponto, em ilegalidade.

A frustração do direito de compensar valores apurados em calendários diferentes, previamente retidos em atendimento à legislação de regência (tempus regit actum), além de constituir clara ofensa à confiança legítima os atos estatais e ao conseqüente impedimento da prática de atos estatais contraditórios, expressões do sobreprincípio da segurança jurídica, impõe à contribuinte gravame patrimonial de contornos confiscatórios.

De fato, a empresa não poderá valer-se, eventualmente, do mecanismo de restituição, uma vez que não houve recolhimento de tributo indevido ou a maior, tornando a tributação retida impropriamente definitiva, já que não mais poderá utilizar-se dos créditos auferidos; o que não se coaduna com a finalidade do Decreto-lei n. 1.790/1980, conforme advertiu o saudoso professor Alberto Xavier:

[...]

Por fim, anote-se que, ainda que se pudesse entender pela legalidade do art. 4º, I, da IN SRF n. 139, de 22.12.1989, na sua interação verticalizada com o Decreto-lei n. 1.790/1980, seria inadmissível pretender que a norma infralegal retroagisse para alcançar situação jurídica pretérita, consolidada em 1988 e balizada pelos ditames da lei específica a época aplicável (tempus regit actum).

Ante o exposto, acompanho a divergência inaugurada pela Ministra Regina Helena Costa para dar provimento ao recurso especial.

É como voto.

