

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

Tiago Marroco Paim

ANTINOMIA JURÍDICA APARENTE DO ART. 170-A DO CTN

SÃO PAULO

2021

TIAGO MARROCO PAIM

ANTINOMIA JURÍDICA APARENTE DO ART. 170-A DO CTN

Trabalho de conclusão de curso apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana, como requisito parcial à
obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

SÃO PAULO

2021

TIAGO MARROCO PAIM

ANTINOMIA JURÍDICA APARENTE DO ART. 170-A DO CTN

Trabalho de conclusão de curso apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana, como requisito parcial à
obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA:

Prof^ª. Dra. Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

A entrega deste trabalho celebra a conclusão de uma importante da minha vida: o término do curso de graduação.

O encerramento desta fase somente foi possível graças ao incentivo incansável e ao árduo trabalho do meu pai, minha mãe e meu irmão.

Por este e tantos outros motivos, agradeço e dedico à eles este trabalho. Muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso de graduação em direito objetiva analisar, com base na tramitação do processo legislativo, se os fundamentos jurídicos, econômicos, sociais e políticos que ensejaram a inclusão do art. 170-A no Código Tributário Nacional (CTN) no ano de 2004 permanecem presentes na atual sociedade brasileira. Neste contexto, a análise pretende avaliar comparativamente se os fundamentos que levaram à alteração do art. 311 da Lei nº 13.105/2015 (tutela de evidência), art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (dispensa de lançamento tributário pela Receita Federal do Brasil e interposição de recursos pelos Procuradores da Fazenda Nacional) e a Lei nº 13.988/2020 (regulamentação da transação tributária), não passaram a direcionar o sistema jurídico para reconhecer a incompatibilidade do art. 170-A do CTN e, especialmente, viabilizar a aplicação deste dispositivo de forma relativizada em casos específicos. Além disso, focaliza que o reconhecimento da possibilidade do direito do contribuinte à compensação tributária mais célere – com a aplicação relativizada do art. 170-A do CTN, pode, além de estimular as cadeias econômicas, viabilizar a maior efetividade da cobrança de créditos tributários com a utilização do instituto da compensação de ofício, tornando o sistema, como um todo, menos moroso, racionalizado e eficiente.

Palavras-chave: compensação tributária, trânsito em julgado, inovação legislativa, racionalização do sistema de cobrança de créditos públicos.

ABSTRACT

Course conclusion paper to graduation course in law seeks to analyze, based on the progress of the legislative process, whether the legal, economic, social and political foundations that gave rise to the inclusion of art. 170-A in the National Tax Code (CTN) in 2004 remain present in current Brazilian law. In this context, the analysis intends to comparatively evaluate whether the grounds that led to the amendment of art. 311 of Law No. 13,105 / 2015 (injunction of evidence), art. 19 of Law nº 10,522 / 2002 (exemption from tax assessment by the Federal Revenue of Brazil and interposition of resources by the National Treasury Attorneys) and Law nº 13,988 / 2020 (regulation of the tax transaction), did not start to guidance the legal system to recognize the incompatibility of art. 170-A of CTN and, especially, make the application of this device feasible in a specific way in specific cases. In addition, it focuses on the recognition of the possibility of the taxpayers' right to faster tax offsetting - with the relative application of art. 170-A of the CTN, maybe, in addition to stimulate economic chains, enable the greater effectiveness of the collection of tax credits with the use of the official tax offsetting institute, making the system, as a whole, less time consuming, rationalized and efficient.

Keywords: tax offsetting, res judicata, legislative innovation, rationalization of the public credit collection system.

LISTA DE ABREVIATURAS

AGU Advocacia-Geral da União

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF Constituição Federal

CPC Código de Processo Civil

CSRF Câmara Superior de Recursos Fiscais

CTN Código Tributário Nacional

LC Lei Complementar

MPV Medida Provisória

NJP Negócio Jurídico Processual

PGFN Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PL Projeto de Lei

RE Recurso Extraordinário

REsp Recurso Especial

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

TRF Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. INTENÇÃO LEGISLATIVA NA CRIAÇÃO DA VEDAÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
1.1 Tramitação do Projeto de Lei na Câmara dos Deputados	15
1.2 Tramitação do Projeto de Lei no Senado Federal	16
1.3 Considerações a Respeito dos Vícios Identificados na Intenção Legislativa ...	18
2. ANTINOMIA RELATIVA AO SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIAIS DA LEI Nº 13.105/2015 (CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL)	19
2.1. Considerações iniciais do instituto da Tutela de Evidência	19
2.2. Motivação legislativa do art. 311 do CPC	22
2.3. O conflito manifesto entre o art. 170-a do CTN e o art. 311 do CPC	25
3. INCOMPATIBILIDADE APARENTE DO DISPOSTO PELO ART. 170-A DO CTN COM O ART. 19 DA LEI Nº 10.522/2010	30
3.1. Histórico legislativo do art. 19 da Lei nº 10.522/2010	30
3.2. Inviabilidade da aplicação plena do disposto pelo art. 19 da Lei nº 10.522/2002 em face da vedação imposta pelo art. 170-A da CTN	35
4. INADEQUAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN FACE ÀS ALTERAÇÕES NORMATIVAS INCLUÍDAS PELA LEI Nº 13.988/2020	40
4.1. Histórico legislativo da criação da Lei nº 13.988/2020	40
4.2. Inadequação do art. 170-A do CTN face à Lei nº 13.988/2020	43
4.3. Negócio Jurídico Processual firmado no âmbito da PRFN3	45
5. CONCLUSÕES	47
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

INTRODUÇÃO

Com a entrada em vigor da Lei nº 5.172/1996 – Código Tributário Nacional, o diploma legal não contava, em sua redação original, com a vedação da compensação de débitos com créditos reconhecidos em ação judicial, antes da certificação do respectivo trânsito em julgado. Por este motivo, restou pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/CARF)¹ e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que as compensações ocorridas antes da inclusão do art. 170-A ao CTN não se sujeitavam a obrigatoriedade do trânsito em julgado. No bojo do STJ este tema foi julgado na sistemática repetitiva (disciplinada, à época do julgamento, pelo art. 543-C do Código de Processo Civil revogado), como tema nº 345, cujo acórdão paradigma prolatado nos autos do REsp nº 1.164.452/MG², relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki.

No final do ano de 1999 por requerimento do Presidente da República (Fernando Henrique Cardoso), foi encaminhado ao Congresso Nacional pedido de instauração de projeto de Lei Complementar que visava incluir no CTN o art. 170-A, que apresentava redação exatamente idêntica ao conteúdo que foi efetivamente aprovado, anos depois, pelo parlamento federal. Nesta ocasião, o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei que visava alterar diversos dispositivos do CTN e, dentre eles, incluir o art. 170-A. Desta forma e sem maiores delongas, à época do envio deste requerimento, o Palácio do Planalto

¹ COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL. AÇÃO AJUIZADA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC Nº 104/2001. POSSIBILIDADE, CONFORME JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STJ.

A vedação da compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, prevista no art. 170-A do CTN, não se aplica a ações ajuizadas antes da sua introdução, pela Lei Complementar nº 104/2001, conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 1.164.452/MG, julgado na sistemática do art 543-C do antigo CPC Recursos Repetitivos).

(Acórdão nº 9303-011.189, julgado no dia 21/01/2021, Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas)

² TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp nº 1.164.452/MG, julgado pela primeira seção do STJ no dia 25/08/2020, Min. Rel. Teori Albino Zavascki).

justificou que tais alterações eram pertinentes para fornecimento de condições adequadas à Administração Pública Tributária de cumprir suas devidas funções institucionais. O pedido foi assinado pelo, então, Ministro da Fazenda e foi remetido ao Congresso Nacional.

Com o recebimento da proposta na Câmara dos Deputados, conforme determina o regramento interno da Casa Legislativa, foi oportunizada a apresentação de propostas de emendas ao Projeto Lei, ocasião em que vinte e oito propostas foram apresentadas à mesa diretora da Casa. Apesar do volume significativo de propostas de emenda, apenas uma delas versava sobre a inclusão do art. 170-A do CTN. Além disso, a única proposta orientava pela retirada da redação do projeto de lei, sob fundamento de que o texto não traria isonomia entre os contribuintes, na medida em que aqueles que tivessem que buscar o Poder Judiciário deveriam aguardar pelo trânsito em julgado, por outro lado, aqueles que não precisassem se socorrer do Judiciário estariam habilitados a utilizar rapidamente o crédito tributário. Ato seguinte, esta proposta de emenda ao texto não foi aprovada e o projeto de lei foi aprovado com a mesma redação em que o projeto de lei havia sido iniciado.

Por consequência da aprovação na Câmara dos Deputados, o projeto foi encaminhado ao Senado Federal para continuidade do processo legislativo. Nesta etapa, foi apresentado relatório da Comissão Assuntos Econômicos (CAE) – relatada, à época, pelo Senador Romero Jucá, que salientava que a inclusão do art. 170-A teria a função de conter a ação de contribuintes que buscavam pelo Poder Judiciário com teses jurídicas questionáveis e que, ao longo dos anos, com a utilização de créditos decorrentes de liminares, posteriormente, revogadas, tinham passivos tributários impagáveis. Neste contexto, a União restava sempre coagida a criar programas de parcelamento especiais para fomentar a regularização destes débitos que, não leitura do Senador Relator, culminaria em prejuízos às contas públicas. Postas tais considerações, o projeto foi votado e aprovado no Senado Federal, seguiu para sanção presidencial e, no dia 10/01/2001 a LC nº 104/2001 entrou em vigor.

À luz destas considerações iniciais, verifica-se que o Poder Legislativo decidiu por incluir a vedação da compensação tributária antes do trânsito em julgado no ordenamento jurídico sob os fundamentos centrais de que a tendência por teses jurídicas frágeis aliadas ao alongado período de duração dos processos judiciais, culminada na utilização de crédito decorrentes de decisões judiciais que tornavam-se definitivas num contexto desfavorável aos contribuintes. Noutras palavras, o projeto visava conter a utilização de crédito tributário incertos e ilícitos, de forma que só transpassariam estas condições no momento da certificação do trânsito em julgado.

Deste modo, este trabalho objetiva, em síntese, apresentar que, apesar das respeitáveis razões elencadas ao longo do processo legislativo para a inclusão do art. 170-A no CTN, na atualidade verifica-se a existência de instrumentos capazes de distinguir os créditos decorrentes de decisões judiciais que poderão, eventualmente, ser alteradas ao longo do processo judicial, daqueles créditos que, em razão da maturidade da discussão judicial, não serão revertidos em favor da Fazenda Pública. Desta forma, como restará exposto, a aplicação do art. 170-A pode ser destinada apenas àqueles créditos em que não é possível identificar a liquidez e certeza desde o início da demanda, que, diga-se, não são a totalidade dos créditos *sub judice*.

Para cumprimento deste objetivo analítico, o trabalho será iniciado com a apreciação do disposto pelo art. 311 da Lei nº 13.105/2015 – Código de Processo Civil, que inovou a legislação processual ao incluir o instituto da tutela de evidência. Esta nova ferramenta processual, visa, em sua essência, antecipar o provimento jurisdicional satisfativo nas hipóteses em que restarem configurados os seguintes cenários: a comprovação pré-constituída do direito pleiteado e a fixação de tese jurisprudencial repetitiva ou súmula para a matéria jurídica pleiteada. Diante do preenchimento destes requisitos, restará desnecessária a demonstração da urgência quanto ao direito pleiteado (requisito imprescindível para concessão da tutela de urgência de que trata o art. 300 do CPC).

Desta forma, por um lado, a tutela de urgência, à luz dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da celeridade processual, viabiliza a antecipação do provimento jurisdicional de modo que, aquele que tenha necessidade de socorrer-se do Poder Judiciário, não seja onerado com a espera da tramitação completa de um processo judicial, sem que sejam mitigados balizadores de segurança e precisão das decisões judiciais.

Ocorre que, por outro lado e em dissonância com a moderna legislação processual, face ao disposto pelo art. 170-A do CTN, o instituto da tutela de evidência resta reduzido ou até mesmo inaplicável à seara tributária, na medida em que, o contribuinte que obtenha decisão judicial que reconheça o deferimento da medida antecipatória de caráter evidente, não estaria autorizado a utilizar os créditos decorrentes desta decisão.

Por seguinte, o trabalho se debruçará na análise das diversas alterações do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, especialmente, na incompatibilidade de sua atual redação com o disposto pelo art. 170-A do CTN. Isto, pois, como amplamente debatido, o art. 19 da Lei nº 10.522/2002 arrola as hipóteses em que a PGFN poderá deixar de recorrer e desistir dos recursos já interpostos e autoriza a RFB a deixar lançar e rever os créditos já lançados com fundamento naqueles temas relacionados neste dispositivo legal e na Portaria PGFN nº 502 de 2016.

Apesar destas autorizações, nota-se que, por força do disposto no art. 170-A do CTN, os efeitos pretendidos pelo art. 19 da Lei nº 10.522/2002 restam reduzidos ou até mesmo fulminados, uma vez que ele não é capaz de dar a celeridade pretendida pelos contribuintes ao início das compensações. Desta forma, verifica-se uma clara coalizão entre os dispositivos.

Por fim, será avaliada a (in)compatibilidade aparente das disposições contidas na Lei nº 13.988/2020 em relação ao disposto pelo art. 170-A. Isto, pois, como sabido, esta lei objetiva regulamentar a transação resolutive de litígios no âmbito tributário e, para tanto, estabelece critérios objetivos e subjetivos para o cumprimento desta faculdade transacional.

Ocorre que, apesar desta Lei viabilizar juridicamente a análise casuística das lides em que a Fazenda Pública está incluída, para perfeita verificação do interesse e da viabilidade do seguimento na discussão judicial ou administrativa, seus efeitos práticos ainda permanecem sujeitos à aplicação do disposto pelo art. 170-A do CTN.

Desta forma, ainda que a Fazenda Pública conclua pela inviabilidade da discussão travada, de toda sorte, o contribuinte deve aguardar que tal conclusão seja refletida nos autos do processo judicial para, só então, estar autorizada a habilitar seu crédito.

Por fim, como instrumento de análise desta última problemática, será exposto um exemplo muito frutífero (tanto para Fazenda Pública, quanto para o contribuinte) de acordo realizado que culminou na utilização de créditos decorrentes de decisão judicial – cuja Fazenda Pública conclui pela inviabilidade na continuidade da demanda – com débitos do contribuinte.

Feitas tais considerações introdutórias quanto aos temas centrais que serão tratados ao longo do estudo, passa-se à análise pormenorizada de cada um dos tópicos.

1. INTENÇÃO LEGISLATIVA NA CRIAÇÃO DA VEDAÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como sabido, entre 1966 e 2004 a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN) não continha a vedação da compensação de tributos objeto de demanda judicial, antes do trânsito em julgado.

Isto, por que, somente no dia 10/01/2004, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2004, foi incluído ao CTN o art. 170-A, que passou, então, a vedar a compensação de tributos objeto de ações judiciais, antes do trânsito em julgado. Memore-se que o referido dispositivo determina – *ipsis litteris* – que:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Pois bem, em linhas gerais, a partir do dia 10/01/2004 e com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2004, o contribuinte que obtiver o reconhecimento judicial de qualquer espécie de crédito tributário, deverá aguardar a certificação do trânsito em julgado da demanda que propões para, efetivamente, estar autorizado a compensar tais créditos, como forma de extinção do crédito tributário – nos termos do art. 156, II do CTN.

Ou seja, posteriormente à imposição esculpida pelo art. 170-A do CTN, mesmo que o contribuinte seja credor da Fazenda Pública (ainda que por decisão judicial não passada em julgado), deverá continuar recolhendo seus tributos periodicamente – ou seja, em plena inconsistência lógica de pagar o seu credor – numa condição que, conforme restará amplamente debatido, não encontra qualquer possibilidade na dinâmica social e principalmente econômica do país.

Diante deste cenário tão oneroso e desfavorável aos contribuintes, resta analisar qual ou quais foram as intenções do legislador em impor tal restrição – apenas trinta e oito anos depois da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, diga-se de passagem – e, principalmente, se tais condicionantes permanecem aplicáveis e viáveis até os dias atuais da sociedade brasileira.

Pois bem. O processo legislativo de criação da LC 104/2004 foi inaugurado com a Mensagem nº 1.459/1999³ (MSC 1459/1999), datada no dia 07/10/1999, a requerimento do Presidente da República (à época, Fernando Henrique Cardoso) e assinada pelo Sr. Pedro Malan – Ministro de Estado da Fazenda entre os anos de 1995 e 2003, e remetida ao Congresso Nacional, que buscou submeter à apreciação do Congresso Nacional o projeto de Lei Complementar para alterar dispositivos específicos da Lei nº 5.172/1966 – dentre os quais, propôs a inclusão do art. 170-A, esclarecendo, de plano que neste projeto:

“(…) não se cogita, no presente momento, de promover uma reestruturação completa do referido Código, sendo que as alterações propostas, constantes do art. 1º do mencionado projeto, objetivam atribuir, à Administração Pública Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais, naquilo que se entende mais urgente.” (MALAN, 1999, p. 48.931)

³ Publicada nas páginas 48.931 e 48.932 do Diário da Câmara dos Deputados do dia 16/10/1999.

Dentre as razões apresentadas na MSC 1459/1999, a inclusão do art. 170-A no CTN foi justificada, nas palavras do então Ministro de Estado da Fazenda – Pedro Malan, da seguinte forma:

“O art. 170-A, proposto, veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de sorte que tal procedimento somente seja admitido **quando o direito tornar-se líquido e certo.**” (MALAN, 1999, p. 48.931)

Ou seja, pela leitura do ato que deu início na tramitação legislativa do projeto que se tornaria, anos mais tarde, a LC 104/2004 – a MSC 1459/1999, é possível observar que, em tese, o único anseio demonstrado pelo Presidente da República e pelo Ministro de Estado da Fazenda para inclusão do dispositivo aqui analisado no ordenamento jurídico brasileiro, era com a compensação de créditos tributários decorrentes de decisões judiciais que poderiam, antes da certificação do trânsito em julgado, ainda não serem líquidas e/ou certas.

Neste sentido, corroborando a análise até então realizada, relevante apresentar a síntese da intenção legislativa da inclusão do art. 170-A no CTN realizada pelo Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) Diego Diniz Ribeiro, pela ocasião do voto no acórdão nº 3402-005.025 (3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária), *in verbis*:

“(…)

12. Por sua vez, a segunda premissa a ser aqui fixada diz respeito ao propósito do art. 170-A do CTN e o contexto jurídico no qual tal dispositivo foi inserido.

13. Pois bem. De forma muito superficial é possível afirmar que o art. 170-A do CTN impede que um determinado contribuinte goze de uma tutela provisória para fins de compensação, haja vista o caráter precário deste tipo de tutela jurisdicional. O escopo deste prescritivo legal é, em última análise, impedir ofensa aos princípios da segurança jurídica e da livre concorrência, na medida em que evita que apenas um ou poucos contribuintes sejam beneficiados (ainda que por um período de tempo) com uma tutela de caráter precário em detrimento de outros contribuintes que, em situação análoga, não foram amparados por esse mesmo tipo de tutela jurisdicional.

14. Tal dispositivo legal foi veiculado no CTN por intermédio da lei complementar n. 104/01. Naquele momento histórico a discussão acerca de uma transubjetivação das decisões judiciais era restrita aos efeitos erga omnes das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade. A figura da repercussão geral e dos recursos especiais julgados sob o rito de repetitivos só surgiram com a inserção das disposições veiculadas pela Emenda Constitucional n. 45/04.

15. Percebe-se, pois, que o advento do art. 170-A do CTN ocorreu antes da sedimentação de uma ideia de transubjetivação das lides, ou seja, antes de uma efetiva aproximação da nossa família jurídica ao regime do stare decisis. Acontece que, nos últimos anos, o que se vê no ordenamento jurídico nacional

é uma proliferação de alterações legislativas no sentido de tentar promover uma aproximação da Civil Law brasileira ao modelo de precedentes, secularmente sedimentado nas famílias jurídicas adeptas do Common Law. (...)"

De acordo com as considerações acima expostas é possível verificar, de plano, que o autor deixa consignar de forma muito clara que o dispositivo foi incluído ao CTN num período anterior às modificações processuais mais recentes. Desta forma, nota-se que, o anseio legislativo, aos longos dos anos, pode ser preenchido com formas menos seguras de garantia a liquidez e certeza do crédito sem, por outro lado, onerar sobremaneira o contribuinte que deverá aguardar pela tortuosa e longa via de um processo judicial completo.

Apesar destas considerações iniciais, conforme restará demonstrado no curso deste capítulo, durante a marcha do processo legislativo, outros aspectos e argumentos foram incluídos nas deliberações do projeto de lei para que, anos depois de sua apresentação inicial, fosse aprovado da mesma forma em que havia sido proposta pelo Presidente da República por intermédio do Ministro de Estado da Fazenda.

1.1 – Tramitação do Projeto de Lei na Câmara dos Deputados – PLP 77/1999

Em continuidade ao processo legislativo, no dia 13/10/1999, com a recepção da MSC 1459/1999 no Câmara dos Deputados, a proposição passou a ser manejada pelo Projeto de Lei Complementar nº 77/1999 (PLP 77/1999) e passou por designação deliberativa de deputados para a Comissão de Finanças (CFT) e Comissão de Tributação e Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC).

No dia 06/12/2000, no Plenário da Câmara dos Deputados, os pareceres elaborados pela CFT e CCJC para o PLP 77/1999 foram aprovados e o projeto de lei recebeu 28 propostas de emendas, dentre as quais, deteremos nossa atenção apenas à Emenda de Plenário (EMP) nº 14, visto que foi a única relativa à inclusão do art. 170-A ao CTN.

A propósito disso, o Deputado Federal Francisco Garcia (PP-AM) apresentou a Emenda Plenária nº 14 (EMP 14) ao PLP 77/199, oportunidade em que requereu a supressão do art. 170-A proposta para a Lei nº 5.172/66, sob a seguinte justificativa:

“O art. 170-A é anti-isonômico. Um contribuinte que tenha pago um tributo que entenda indevido – pressuposto lógico da compensação – poderá fazer a compensação. Seu vizinho, que resolva ingressar em juízo para doravante deixar de pagar o mesmo tributo e ver reconhecida a injuricidade da cobrança, do mesmíssimo tributo, não poderá fazer a compensação. O discriminem

“questionar em juízo”, é desarrazoado para servir de limitação de direitos.”
(GARCIA, 1999, p. 34)

A despeito da justificativa apresentada à Emenda Parlamentar nº 14, válido o destaque que, consoante denotam os termos da justificativa, é imperioso reconhecer que, nos dias atuais, o pressuposto lógico da compensação tributária encontra maior representatividade nas demandas em que há divergência interpretativa entre a Fazenda Pública e os contribuintes, se comparado com o cenário exposto pelo deputado, qual seja: o mero recolhimento indevido (à maior, por óbvio) pelos contribuinte, fruto, normalmente, de preenchimento equivocado de guias – DARF e GPS ou declarações .

Isto, pois, com o aprimoramento tecnológico das técnicas de definição, apuração e pagamento de tributos, a maioria massiva das demandas judiciais relativas à tributação, circundam as divergências interpretativas e jurisprudenciais, deixando a menor fração ligada aos pagamento incorretos que geram, em tese, direito à compensação.

Apesar da emenda apresentada pelo Deputado Francisco Garcia, o projeto de lei foi aprovado com a redação que havia sido proposta pelo relator do projeto, Deputado Mendes Ribeiro Filho (PMDB-RS), que, por sua vez, era a mesma redação que havia sido encaminhada pelo Presidente da República ao parlamento.

Com a aprovação do projeto no bojo da Câmara dos Deputados, a proposta foi remetida ao Senado Federal para apreciação, deliberação e eventual aprovação.

1.2 - Tramitação do Projeto de Lei no Senado Federal – Projeto de Lei Complementar nº 114/2000

No dia 07/12/2000, posteriormente à aprovação na Câmara dos Deputados, o projeto foi recebido no Senado Federal e passou ser manejado pela seguinte denominação: Projeto de Lei da Câmara nº 114/2000-Complementar.

No dia 13/12/2000 o projeto foi incluído na pauta de debates e apresentação de parecer do Plenário do Senado Federal.

O Parecer nº 1.257/2000 da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) – favorável à aprovação do projeto de Lei Complementar nº 104/2002, elaborado pelo Senador Romero Jucá foi fracionado em duas partes, quais sejam: relatório e mérito. No que tange à matéria aqui analisada, neste relatório foram apresentadas as seguintes considerações:

“(…) VII – o art. 170-A, a ser inserido no Código, veda a compensação (que, segundo o art. 156, é modalidade de extinção do crédito tributário) mediante o aproveitamento de tributo que esteja sendo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão. (…)” (JUCÁ, 2000, p. 25.047)

Nesta etapa inicial, o relatório buscou apenas delimitar o escopo do projeto de lei e apresentar seus efeitos iniciais – a compensação e extinção de crédito tributário.

Quanto ao mérito legislativo da inserção do art. 170-A no CTN, o relatório apresentado pelo Senador Romero Jucá pontuou, favoravelmente à aprovação do projeto, que:

“(…) Importantíssimo, como forma de bloquear um artifício muito usado pelos advogados tributaristas das grandes empresas, valendo-se da morosidade do funcionamento do Poder Judiciário, é proposto o art. 170-A, que passa a permitir o uso do crédito fiscal de tributo discutido na justiça somente após o trânsito em julgado. Generalizou-se, hoje, a prática de ingressar na justiça contestando determinada incidência tributária, com pedido liminar, mesmo que a causa de pleitear seja frágil e se saiba que, ao final de alguns anos a Fazenda terá ganho de causa. Entretanto, nesse meio tempo, o demandante ganha o direito de usar o tributo contestado como crédito para compensação, como se já houvesse ganho de causa. No final da contenda, pendendo-a o contribuinte, o débito, entretanto está tão alto que somente um parcelamento a longo prazo soluciona a questão. Isso, quando ele já não se desfez de patrimônio e tornou o débito incobrável. (…)” (JUCÁ, 2000, p. 25.049)

A leitura deste trecho do parecer do Relator do projeto de Lei demonstra de forma muito clara que, no contexto em que o tema encontrava-se em debate no Senado Federal, havia preocupação, relevante diga-se de passagem, quanto às compensações realizadas com base em decisões precárias que, após muitos anos, eram reformadas pelas Cortes Locais ou Superiores. Ocorre que, como apresentado pelo próprio relatório, tais liminares eram deferidas com fundamentos jurídicos frágeis, ou seja, matérias que sequer tinham sido discutidas de forma ampla, geral e aprofundada pelos Tribunais Superiores.

Este é um dos principais aspectos que será tratado neste trabalho, na medida em que, atualmente, como se sabe, há fração muito menos relevante de decisões judiciais precárias que permanecem válidas, vigentes e eficazes, quanto, além de tratar de matéria jurídica frágil, são mantida em desfavor da Fazenda Pública.

Posteriormente à leitura do Parecer da CAE, iniciou-se a votação do projeto final, que foi aprovado com 61 votos favoráveis e apenas uma abstenção.

1.3 – Considerações Iniciais a Respeito dos Vícios Identificados na Intenção Legislativa da Inclusão do art. 170-A no CTN.

Os argumentos apresentados pelo exposto pela CAE – que culminaram, em seguida, na aprovação do projeto de Lei são compostos por vícios que, além de inaplicáveis à realidade atual do país, oneram sobremaneira os contribuintes que, historicamente, são os responsáveis pela geração de empregos, renda e, em última análise, geradores dos próprios tributos recolhidos em favor da Fazenda Pública. Noutras palavras, o dispositivo que foi aprovado dificulta e pode até inviabilizar a atividade produtiva, que é exatamente a responsável pela apuração e pagamento de tributos.

Tais vícios serão tratados pormenorizadamente ao longo deste trabalho como forma de subsidiar a imperativa necessidade da relativização (ou até mesmo extinção do ordenamento jurídico) do art. 170-A do CTN.

Sem prejuízo do estudo aprofundado que se fará a seguir, importante relacionar as fragilidades encontradas nas razões de aprovação do projeto de lei, que levou a entrada em vigor do dispositivo em análise neste trabalho, quais sejam: (i) responsabilização dos contribuintes pela morosidade histórica apresentada pelo Poder Judiciário brasileiro, (ii) suposto deferimento de medida de urgência (liminares ou tutelas de urgência) fundadas em teses juridicamente frágeis e (iii) necessidade de criação de “parcelamentos especiais” (leia-se: parcelamento da dívida principal agrupado com anistia total ou parcial), para liquidação de débitos decorrentes de decisões judiciais precárias que perderam a vigência.

Além da insubsistência dos fundamentos que levaram à aprovação da inclusão do art. 170-A do CTN, como também será exaustivamente demonstrado nesse trabalho, é incontestável que, atualmente, este dispositivo restou superado pela entrada em vigência de diversas imposições legais criadas ao longo do tempo.

A propósito disso, destaque-se que, na lição do professor Alysson Mascaro na obra *Introdução ao Estudo do Direito*, a superação do disposto pelo art. 170-A do CTN por diversos outros dispositivos legais cria o fenômeno da antinomia jurídica, que são as: “(...) *normas contrárias ou contraditórias em relação a outras normas. (...)*”. (MASCARO, 2011, p. 183).

Dentre as normas que levam a superação do disposto pelo art. 170-A do CTN e criam a antinomia jurídica deste dispositivo, merecem destaque os seguintes normativos – em ordem cronológica: (i) sistemática vinculativa dos precedentes judiciais criada pelo Novo Código de Processo Civil – artigos 311, 927, 1.036 3 1.040 da Lei Federal nº 13.105/2015, (ii) dispensa

legal dos Procuradores da Fazenda Nacional de contestar ou recorrer em feitos que estejam pacificados na jurisprudência dos Tribunais Superiores e desfavoravelmente à Fazenda Pública – art. 19, II, IV, V e VI da Lei Federal nº 10.522/2012, e, por fim, (iii) a normatização do art. 171 do CTN, viabilizando a transação tributária, por meio da Lei Federal nº 13.988/2020.

Ou seja, pela leitura conjugada e integrada dos dispositivos acima mencionados, é imperioso reconhecer que, ao longo do tempo, tanto a sociedade, quanto as normas passaram por mudanças que, atualmente, impõem que a norma prevista no art. 170-A do CTN seja extinta ou, pelo menos, tenha sua aplicabilidade relativizadas nas relações jurídico-tributárias em que as decisões judiciais comportam, desde o deferimento de medidas precárias, direito líquido e certo dos contribuinte.

2. ATINOMIA RELATIVA À TUTELA DE EVIDÊNCIA INSTITUÍDA PELO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (Lei nº 13.105/2015)

2.1. Considerações iniciais do instituto da Tutela de Evidência

Com o advento da Lei nº 13.105/2015 – o denominado Novo Código de Processo Civil (CPC), foram inseridas na legislação processual inovações relativas às denominadas tutela provisórias.

Sobre este aspecto, cumpre-se suscitar que na antiga e revogada redação do art. 273, I, da Lei Federal nº 5.869/1973 (Antigo CPC), o Juiz poderia conceder parcial ou totalmente os efeitos da tutela, desde que no processo houvesse prova inequívoca das alegações e, que houvesse, ainda, fundado receio de dano de irreparável ou de difícil reparação⁴.

Já o Novo Código de Processo Civil inovou em criar duas modalidades de tutelas provisórias, quais sejam: urgência e evidência.

No que diz respeito à tutela de urgência, o novo Mandamento Processual manteve a exigência que, para sua concessão, mister se faz a demonstração da probabilidade do direito invocado e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo⁵.

⁴ Art. 273: O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou

⁵ Art. 300: A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Já para a tutela de evidência, o Legislador, de maneira muito sábia, inovou em criar uma modalidade de tutela que dispensa a necessidade de demonstração dos requisitos constantes na já citada tutela de urgência.

Para este tipo de tutela, o Legislador foi taxativo ao dispor que a tutela de evidência será concedida independentemente da demonstração do perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, veja-se:

Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;

II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;

III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;

Veja que neste dispositivo o Legislador criou três hipóteses em que a tutela de evidência será concedida independentemente da presença dos requisitos para concessão da tutela de urgência. Considerando a temática que será tratada neste capítulo do trabalho, serão tecidos alguns comentários especificamente sobre a hipótese disciplinada no inciso II, do art. 311, do CPC.

Da análise da redação constante do citado inciso II, é possível afirmar de maneira enfática que o Legislador ao dispor desta maneira, deu total ênfase e, repita-se, de maneira acertada, aos Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual.

Isso porque, na primeira parte do inciso supramencionado, o Legislador impôs que para concessão da tutela de evidência, se faz necessária a comprovação documental do alegado na peça vestibular, noutras palavras, a denominada prova “pré-constituída”. Neste ponto, necessário salientar que, em matéria tributária, a produção de prova documental, em regra, é composta pelas mais variadas formas de declarações, guias e comprovantes de pagamento e formulários, sendo que todos estes documentos estão constantemente exposto ao crivo do Poder Público, de maneira que já nascem com presunção jurídica (relativa e, portanto questionável) de regularidade e lisura.

A comprovação a que se refere o inciso II, do art. 311, nada mais é do que a prova do pagamento indevido da obrigação tributária, seja ela pelo desembolso em duplicidade, ou, por exemplo, o alargamento indevido da base de cálculo de qualquer tributo.

No que diz respeito à prova pré-constituída, vale destacar o brilhante ensinamento do I. Jurista Alexandre Freitas Câmara, em sua obra intitulada O Novo Processo Civil Brasileiro, vejamos:

“Exige-se, pois, em primeiro lugar, que a prova documental trazida com a petição inicial seja suficiente para demonstrar a veracidade de todas as alegações, formuladas pelo demandante, a respeito dos fatos que fundamentam sua pretensão. Tem-se aí, então, situação equivalente àquela do mandado de segurança, cuja concessão exige a demonstração de direito líquido e certo (assim compreendido aquele direito cujo fato constitutivo é demonstrável através da prova exclusivamente documental e pré-constituída). A necessidade de produção de outros meios de prova além dos documentos que instruem a petição inicial, portanto, é suficiente para afastar a incidência do art. 311, II.” (CÂMARA, 2021, p. 185)

A necessidade de produção de outros meios de prova além dos documentos que instruem a petição inicial, portanto, é suficiente para afastar a incidência do art. 311, II.

Observe-se, que o entendimento do Nobre Jurista vai exatamente no mesmo sentido aqui exposto, ou seja, que para concessão da tutela de evidência, mister se faz comprovar já na peça exordial as alegações através de prova documental, sendo, portando, requisito indispensável.

Prosseguindo, temos na segunda parte do inciso II, que além da comprovação documental do alegado, necessário se faz que tenha tese firmada em julgamento repetitivo ou em Súmula Vinculante – válido destacar que, à época da inclusão do art. 170-A no CTN, havia, no ordenamento jurídico brasileira, apenas o instituto da Súmula Vinculante, sendo que o julgamento de recursos na sistemática repetitiva foi incluída apenas em 2015.

Tal premissa, dá maior e necessária ênfase aos Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e Celeridade Processual. Inclusive, tais Princípios corroboram com o tema central deste trabalho, na medida em que, com a segurança jurídica desejável dos precedentes judiciais, é possível que o contribuinte obtenha provimento jurisdicional mais célere, que

garantirá reconhecimento de eventual indébito e o direito à compensação para quitação de tributos devidos.

Neste sentido, analisar este importante tema, o Jurista Alexandre Freitas Câmara foi enfático ao dispor que:

“Como se terá oportunidade de examinar mais detidamente adiante, o CPC implanta um sistema de precedentes vinculantes (assim entendidos os julgamentos produzidos em casos repetitivos – recursos excepcionais repetitivos e incidente de resolução de demandas repetitivas – e incidente de assunção de competência). Além disso, existem os enunciados de súmula vinculante (art. 103-A da Constituição da República e Lei nº 11.417/2006). Pois os precedentes e enunciados de súmula vinculante estabelecem padrões decisórios capazes de permitir que casos equivalentes recebam soluções equivalentes (to treat like cases alike), estabelecendo-se a partir daí uma padronização das decisões, a fim de assegurar previsibilidade (que é elemento essencial do direito à segurança jurídica) e isonomia (afinal, se todos são iguais perante a lei, é preciso que casos iguais recebam decisões iguais).” (CÂMARA, 2021, p. 185)

Destarte, resta mais do que evidente que a grande inovação trazida pelo Novo Código de Processo Civil na parte atinente à Tutela de Evidência, foi a retirada da demonstração do *periculum in mora*, bem como do *fumus boni iuris* para sua concessão, desde que, repita-se, as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante, prestigiando, dessa forma, os Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual.

2.2. Motivação legislativa do art. 311 do CPC.

A Comissão que esboçou o Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil, fora presidida pelo I. Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux (à época Ministro do Superior Tribunal de Justiça).

Como é de notório conhecimento, o antigo Código de Processo Civil (Lei Federal nº 5.869/73) ficou em vigência por mais de 32 (trinta e dois anos) e, em que pese ter sido por

diversas vezes alterado com o fim de adequá-lo às constantes mudanças que envolvem o mundo jurídico, era certo que este precisava passar por uma reforma geral – como àquela ocorrida em 2015.

Desta forma, a preocupação dos juristas responsáveis pelo anteprojeto do texto normativo, era exatamente a intenção de reconhecer a necessária mudança para que fosse dada à efetividade ao provimento judicial, fazendo, assim, respeitar-se os Mandamentos Constitucionais, dentre os quais, destacamos o da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual.

Antes de ser submetida ao crivo do nosso Parlamento, a versão inicial que dispunha sobre a Tutela de Evidencia, encontrava-se disposta no art. 285 do anteprojeto, vejamos:

Art. 285.

Será dispensada a demonstração de risco de dano irreparável ou de difícil reparação quando:

I – ficar caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do requerido;

II – um ou mais dos pedidos cumulados ou parcela deles mostrar-se incontroverso, caso em que a solução será definitiva;

III – a inicial for instruída com prova documental irrefutável do direito alegado pelo autor a que o réu não oponha prova inequívoca; ou

IV – a matéria for unicamente de direito e houver jurisprudência firmada em julgamento de casos repetitivos ou súmula vinculante.

Parágrafo único.

Independerá igualmente de prévia comprovação de risco de dano a ordem liminar, sob cominação de multa diária, de entrega do objeto custodiado, sempre que o autor fundar seu pedido reipersecutório em prova documental adequada do depósito legal ou convencional.

Sobre esse aspecto, analisando-se a versão acima exposta e o texto final sancionado (art. 311 do Novo Código de Processo Civil), é possível afirmar que excetuando-se o disposto no inciso II do anteprojeto, o pretendido pela Comissão de I. Jurista, permaneceu, de certa maneira, incólume após a aprovação pelo parlamento.

Isso porque, consoante já demonstrado anteriormente, os incisos I à IV do supracitado artigo, guardam relação direta com a redação original do texto do anteprojeto de Lei.

Nesse sentido, no que diz respeito ao disposto no art. 311 do CPC, bem como aos motivos pelos quais levaram o Legislador em inovar ao criar a Tutela de Evidência, vale

destacar a lição do I. Jurista Bruno Vinicius da Rós Bodart, em sua Obra intitulada “Tutela de Evidência”:

“Os tempos modernos exigem respostas rápidas da Justiça. Novas relações de todo complexas, surgem dia após dia, muitas vezes à margem de regulamentação legal, e se desenvolvem em um cenário de insegurança, na longa espera pela solução judicial. Novos e cada vez mais sofisticados meios de lesão de direito são maliciosamente engendrados, na dinâmica peculiar à sociedade globalizada, amparados pela certeza da lentidão da máquina jurisdicional, capaz de desestimular até o mais ardoroso defensor de um direito a recorrer ao Estado-juiz. Assim, alguns enriquecem e muitos empobrecem, tudo por culpa da inefetividade da jurisdição. Era chegada a hora de criar novos instrumentos para o combate desses males. Um dos principais instrumentos, objeto desta obra, consiste na tutela de evidência.

É possível conjecturar uma ampla gama de situações em que o direito do demandante se revelaria evidente para o julgador, caso em que sujeitá-lo a todas as solenidades exigidas no procedimento legalmente previsto violaria a garantia da duração razoável do processo, na ideia de um tempestivo acesso à justiça.” (BODART, 2015, p. 111)

Veja que o I. Jurista, tal como defendido por nós linha atrás, assenta que um processo em que há demasiada demora na resposta do provimento judicial, ofende, de maneira clara o Princípio Constitucional da Celeridade Processual.

Ora, não se mostra nem um pouco razoável e lógico aguardar-se o deslinde de um processo judicial quando sua pretensão tiver como sustentáculo matéria que já encontra-se pacificada no âmbito dos Tribunais Superiores e, que, a prova documental acosta aos autos, comprove suas alegações (inciso II, do art. 311 do CPC).

Desse modo, é inerente que o Juiz deva conceder a tutela de evidência para o fim de satisfazer de imediato a pretensão do demandante, evitando, assim, o longo e árduo caminho processual.

Nesse diapasão, não nos restam dúvidas, que o Legislador, de maneira acertada, ao criar a Tutela de Evidência, optou por prestigiar e cumprir os Mandamentos Constitucionais da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual, tornando, desse modo, mais efetivo o provimento jurisdicional. Desta forma, em razão deste objetivos da legislação mais moderna, que se sustenta a existência de incompatibilidade dela com o disposto pelo art. 170-A do CTN, nos termos a seguir exposto no próximo capítulo.

2.3. O conflito manifesto entre o art. 170-a do CTN e o art. 311 do CPC.

Como já pode ser observado, o escopo do presente trabalho busca analisar se a disposição contida no art. 311 do CPC teria o condão em relativizar a disposição contida no art. 170-A do Código Tributário Nacional.

Tecidos estes breves comentários, neste tópico, busca-se verificar se há (ou não) incongruência entre a disposição contida no art. 170-A do Código Tributário Nacional e a disposição contida no art. 311 do Código de Processo Civil (Tutela de Evidência).

Pois bem. Em nosso sentir, sim, há incompatibilidade aparente entre as norma.

Ora, ainda que neste cenário busque-se analisar normas que possuam cunhos processuais *versus* materiais, não há nenhum impedimento para que se reconheça que entre tais normas, há certa antinomia, uma vez que uma opõe a outra.

Sobre esse aspecto, mister se faz trazer à baila o brilhante entendimento do I. Jurista Alysson Leandro Mascaro, em sua obra *Introdução ao Estudo do Direito*, *in verbis*:

“A prática jurídica – que busca fazer do direito um sistema fechado, ordenado e bem estruturado de normas jurídicas – em geral recrimina o fato de que possa haver normas que se oponham a outras no mesmo ordenamento. Por isso, uma das principais inquietações do jurista sempre foi a de sanar o problema das antinomias, isto é, das normas contrárias ou contraditórias em relação a outras normas.” (MASCARO, 2021, p. 138)

Veja-se, que nas palavras do I. Jurista, antinomia nada mais quando uma norma é contrária ou contraditória em relação a outra dentro do mesmo ordenamento jurídico. Neste caso, estamos diante de tal situação.

Ora, no presente estudo, estamos diante de uma norma restritiva que obriga o contribuinte em aguardar o deslinde de uma ação judicial para ter assegurado o seu direito em compensar o indébito tributário apurado e, conseqüentemente extinguir a obrigação tributária – como disposto pelo art. 156, II do CTN.

Por outro lado, com o advento do Novo Código de Processo Civil, criou-se a possibilidade na concessão de uma tutela com caráter satisfativo (de evidência) que autoriza o Juiz em conceder o provimento judicial sem a necessidade de demonstração de urgência, ou

seja, adianta-se o resultado da ação em decorrência da existência de matéria já pacificada no âmbito dos Tribunais Superiores, respeitando, assim, os Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual.

Nesse diapasão, é certo que com a entrada em vigor do CPC, criou-se uma antinomia entre tais normas, uma vez que há contradição entre o efeito prático na aplicação de ambas de forma concomitante.

Veja, temos uma norma de cunho material que proíbe a compensação antes do trânsito em julgado e, outra que autoriza o Juiz em antecipar o resultado da demanda, desde que as alegações de fato estejam comprovadas documentalmente e exista precedente julgado pela sistemática dos Recursos Representativos da Controvérsia ou Súmula Vinculante.

Neste cenário, é certo que tais normas encontram-se em evidente conflito em nosso ordenamento jurídico.

No entanto, em que pese ser evidente a antinomia entre estas normas, reconhecemos que esta é somente parcial, haja vista que os textos entre elas não fazem ligação direta uma com a outra, fato este que não exclui sua a contradição, uma vez que o efeito de sua aplicação é evidentemente contraditório.

Sobre esse aspecto, retornando aos ensinamentos do Prof. Alysson Mascaro, é certo que mesmo sendo parcial, há de ser reconhecida e solucionada a antinomia, vejamos:

“As antinomias, por sua vez, podem se dar entre normas de modo total ou parcial. Quando uma norma proíbe o uso de álcool e, outra permite o uso do álcool e do cigarro, diremos que a segunda e parcialmente antinômica com a primeira, e a primeira totalmente antinômica com a segunda. Isso porque a totalidade da primeira se choca com um pedaço da segunda.” (MASCARO, 2021, p. 138)

Nessa toada, nos parece cristalino a antinomia parcial entre as normas. Como o Julgador, ao analisar um pedido de Tutela de Evidência para compensação de indébito tributário que esteja consubstanciado em entendimento já consolidado e pacificado nos Tribunais Superiores, ficaria impedido de concedê-lo ante uma norma material que veda tal pedido.

Tal situação é totalmente esdrúxula e foge da razoabilidade. Inclusive, por este motivo, verifica-se a existência de decisões do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(CARF) que viabilizam a utilização de crédito de decorrente de decisão judicial ainda não transitada em julgado, mas que, por outro lado, veicula matéria jurídica já examinada e pacificada no âmbito das Cortes Superiores. Neste sentido vejamos trechos relevantes para esta análise colhidos no acórdão nº 3402-005.025 proferido no dia 22/03/2018 pela 3ª Seção de Julgamentos, 4ª Câmara e 2ª Turma, veja-se:

COMPENSAÇÃO. PEDIDO REALIZADO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO DE CONTEÚDO QUE DEVE SE SOBREPOR À FORMA. PREVALÊNCIA DA RATIO DECIDENDI DE PRECEDENTE PRETORIANO DE CARÁTER VINCULANTE COM A ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 170-A DO CTN.

Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF. (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1o, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2o, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016.

Recurso voluntário provido para sujeitar a Administração Pública ao precedente vinculante do STF (RE n. 357.950). Pedido de compensação a ser analisado pela instância competente apenas para fins de apuração quanto à adequação do montante compensado.

“I. Da compensação realizada e a limitação do art. 170-A do CTN no caso concreto

6. A limitação da controvérsia aqui posta é muito simples e não merece maiores digressões. Conforme se observa dos autos, o contribuinte, ao longo do processo administrativo, discutiu o seu direito de compensar valores indevidamente pagos a título de COFINS em razão do seu indevido alargamento da base de cálculo veiculado pela lei n. 9.718/98. Tal pedido foi realizado em 14 de novembro de 2003 (fl. 02), com base em decisão judicial proferida nos autos n. 2001.61.00.027653-9 e que, naquela oportunidade, ainda estava pendente de trânsito em julgado.

(...)

10. A primeira de tais premissas diz respeito ao mérito do crédito aqui vindicado, o qual não demanda maior reflexão. Trata-se da sedimentada discussão acerca da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS promovida pela lei n. 9.718/98, inconstitucionalidade essa reconhecida pelo STF quando do julgamento do RE n. 357.950, afetado por repercussão geral, e que restou assim ementado:

(...)

11. O recorrente, em particular, promoveu ação judicial para declarar inexistente a relação jurídica calcada com base na lei n. 9.718/98, bem como para repetir/compensar os valores indevidamente recolhidos até então. Depois de mais de 16 (dezesesseis) anos de tramitação, sua demanda finalmente transitou em julgado com o advento de decisão reconhecendo a inconstitucionalidade de tal exigência tributária, bem como o direito a

repetição/compensação dos valores indevidamente pagos. Este é o teor do julgado do TRF da 3ª Região proferido em favor do contribuinte:

(...)

18. Voltando-se ao caso decidendo é possível afirmar que toda a discussão aqui travada é decorrente, portanto, da morosidade na prestação da atividade judicativa (no presente caso, por exemplo, são mais de 15 anos para as resoluções judicial e administrativa), bem como do já citado status de fonte material que hoje é inegavelmente atribuído aos precedentes vinculantes. Apesar das inúmeras críticas que esse abasileirado modelo de stare decisis pode sofrer a questão é uma só: tal sistema é fato consumado em nosso ordenamento jurídico, haja vista a existência de inúmeros institutos a prestigiar um aparente modelo de case law, tais como a repercussão geral, o julgamento de recursos sob o rito de repetitivos, as súmulas vinculantes, os incidentes de resolução de demandas repetitivas e de assunção de competência, o efeito erga omnes e vinculante atribuído às decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, dentre tantos outros que poderiam ser aqui listados.

19. Aliás, seguindo este caminho, o art. 927 do CPC/2015 lista os tipos formais de precedentes vinculantes no país e, dentre eles, destacam-se as decisões proferidas pelo Plenário do STF. Atualmente, inclusive, a posição sedimentada em um precedente vinculante exarado pelo STF tem o condão de até mesmo de relativizar a coisa julgada, conforme já reiteradamente decidido pelo próprio Pretório Excelso:

(...)

23. Todos esses dispositivos aqui mencionados visam, em última análise, salvaguardar um tratamento conteudisticamente igualitário entre diferentes jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por conseguinte, conferir a tais jurisdicionados segurança jurídica e justiça de índole material.

24. Diante de tudo o que fora até então exposto, resta claro que admitir como válido o pedido formulado pelo contribuinte, apesar de contrapor-se à literalidade da regra extraída do art. 170-A do CTN, prestigia todos aqueles valores jurídicos tutelados pelas próprias regras que aparentemente "fundamentariam" tal rejeição.

25. Não obstante, negar o pedido do contribuinte é, em última análise, forçá-lo a buscar seu direito pela via judicial, o que está em patente descompasso com um dos escopos da existência do processo administrativo fiscal, qual seja, evitar a judicialização de demandas tributárias, o que, no presente caso, inclusive, limitar-se-ia a uma exclusiva questão de forma, haja vista o disposto no já citado art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016.

26. Ademais, tal rejeição também atentaria contra a ideia de um interesse público primário, na medida em que implicaria a movimentação da já assoberbada máquina pública (Poder Judiciário e PFN) em torno de uma demanda proforma, que certamente desembocará em uma única resposta possível: o provimento do pleito do contribuinte e a condenação da União em honorários sucumbenciais.

No julgado acima reproduzido restou clarificado que, na visão do julgador, não reconhecer o direito à compensação antes do trânsito em julgado, com base na leitura literal do disposto pelo art. 170-A do CTN e sem sopesar a discussão jurídica que suporta o direito ao crédito, significa fomentar um sistema já excessivamente sobrecarregado e obsoleto, além de possibilitar que a União seja condenada ao pagamento de honorários de sucumbência ao

contribuinte vencedor da demanda. Válido destacar que no cenário fático discutido o processo judicial do contribuinte durou 16 anos e o fundamento jurídico da cobrança (ilegal) já havia sido julgada de forma repetitiva no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Apesar da exposição deste julgado do CARF favorável aos contribuintes, não se afasta e nem se desconhece, que a aquele Conselho Administrativo decide, reiteradamente, pela aplicação literal do disposto pelo art. 170-A sem a realização de qualquer crivo analítico quanto a pacificação da matéria jurídica objeto do pedido de compensação. A propósito disso, destaque-se decisões recentes do Conselho no sentido aqui exposto:

AÇÃO JUDICIAL. ART. 170-A CTN.

Não se admite a restituição/compensação de tributo objeto de ação judicial antes do trânsito em julgado da decisão, conforme o disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional. Ademais, no caso concreto, foi denegada a segurança e, portanto, revogada a liminar concedida.

(Acórdão nº 3002-001.134, julgado no dia 12/03/2019, Conselheiro Relator Carlos Alberto da Silva Esteves).

COMPENSAÇÃO. CREDITO JUDICIAL. TRANSITO EM JULGADO. VEDAÇÃO.

É vedada a compensação de créditos discutidos judicialmente antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, por força do que dispõem o art. 170- A do Código Tributário Nacional, e o art. 74 da Lei nº. 9430/96.

(Acórdão nº 3003-000.468, julgado no dia 15/08/2019, Conselheiro Relator Vinícius Guimarães).

Pois bem. Agora a questão posta, é como o Julgador deve resolver o problema da antinômico e dar o provimento jurisdicional.

Neste sentido, por ocasião da coalisão destas normas (antinomia), o Julgador deve se socorrer de uma interpretação que vise resguardar sempre os Princípios regidos na Constituição da República e, conseqüentemente afastar os que são contrários ao Mandamento Maior, ou seja, deve-se analisar em quais das normas há, de fato, uma total consonância com à Carta Magna.

A propósito disso, imperioso se faz suscitar que dias muito, há antigos verbetes latinos que de maneira clara, demonstram como é possível resolver o problema das antinomias, são eles: *lex superior derogat inferior; lex specialis derogat generali; lex posterior derogat priori.*

Respeitando os entendimentos em contrário, no presente estudo, entendemos que deve-se aplicar para resolução da antinomia aqui posta a *lex posterior derogat priori*.

Isso porque, conforme vastamente demonstrado e já suscitado, o art. 170-A do Código Tributário Nacional fora incluído através de alteração legislativa da década passada (LC 104/2004), para ser mais exato, há 17 anos.

Por outro lado, a disposição contida no art. 311 do Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 13.105/2015), veio, conforme já demonstrado à exaustão, após intenso debate, dar maior celeridade aos feitos novos, bem como aos já em andamento e, principalmente, fazer valer o que rege a nossa Constituição Federal, especialmente, em respeito aos Princípios aplicáveis aos processos judiciais.

Destarte, considerando que a disposição contida no art. 311 do CPC é posterior à disposição contida no art. 170-A do CTN, não nos restam dúvidas, que para resolução desta antinomia, deve-se ser aplicada a disposição contida no Novo Mandamento Processual, uma vez que repita-se, este encontra-se em total consonância com os Princípios Constitucionais aplicáveis ao processo.

3. INCOMPATIBILIDADE APARENTE DO DISPOSTO PELO ART. 170-A DO CTN COM O ART. 19 DA LEI Nº 10.522/2010 – REDAÇÃO DADA PELO ART. 13 DA LEI Nº 13.873/2019 (20/09/2019)

3.1. Histórico legislativo do art. 19 da Lei nº 10.522/2010

A Medida Provisória (MPV) nº 2.176-79/2001 foi objeto de diversas reedições ocorridas ao longos do anos de 1995, 1996 e 1997, deste a edição da MPV nº 1.110/1995. No ano de 2001, por sua vez, o texto foi definitivamente convertido na Lei nº 10.522/2010 que, como sabido, presta-se, essencialmente, a regulamentar o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades da Administração Pública Federal – o denominado CADIN.

Com a conversão desta MPV em Lei, a norma passou, nos termos do art. 40⁶ da Lei nº 10.522/2010, a vigorar no dia 19/07/2002 e, naquela época, o seu art. 19 contava com seguinte redação:

⁶ Art. 40. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Neste primeiro momento, o comando normativo possibilitava apenas que os membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) deixassem de interpor recursos ou desistissem dos recursos já interpostos nas hipótese de liame judicial vinculado à exigência tributária fundada em matéria jurídica relacionada em um dos incisos do art. 18 da Lei nº 10.522/2002 – como por exemplo o adicional de tarifa portuária – e das matérias com jurisprudência pacífica no STF ou STJ em desfavor da Fazenda Nacional, mediante autorização por parte da PGFN e Ministério de Estado da Fazenda.

Com a entrada em vigor da Lei nº 11.033/2004 no dia 21/12/2004 – resultante da conversão em Lei da MPV nº 206/2004 – foram acrescentados no art. 19 da Lei nº 10.522/2002 os parágrafos 1º, 4º, e 5º, quem contavam com os seguintes comandos normativos:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

Após a entrada em vigor da Lei nº 11.033/2004, em verdade, não se verificou ampliação no escopo do art. 19 da Lei 10.522/2002, no que concerne à matérias passíveis de desistência recursal por parte da PGFN. No entanto, a alteração legislativa vislumbrou, acertadamente, estender os efeitos deste dispositivo para a Receita Federal do Brasil, com a criação da possibilidade do órgão deixar de lançar ou até mesmo rever “*ex officio*” os créditos já lançados com base nos fundamentos jurídicos elencados nos incisos do art. 18 da Lei nº 10.522/2002.

Ato seguinte, no dia 30/04/2019 foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) a MPV nº 881/2019 (comumente denominada: “MP da Liberdade Econômica”), cujo texto havia sido encaminhada ao Presidente da República pelo excerto interministerial do Ministério da Economia (ME), Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) e Advocacia-Geral da União (AGU), que dentre os motivos, destacam-se os seguintes:

“24. Atualmente, o art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, não oferece soluções adequadas, por exemplo, para matérias típicas do microssistema dos Juizados Especiais Federais. Também não prevê a possibilidade (sequer de modo excepcional) de extensão da “ratiodecidenti” precedente a tema nele não especificamente analisado, nem acerca da vinculação de outros órgãos de origem (que não a RFB) de créditos de cobrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, circunstâncias que vêm provocando incoerências e contradições na atuação da Administração Pública Federal. Dessa forma, propõe-se alterações para disciplinar permissões à Administração Tributária federal racionalizar a sua atuação.
(...)

d. resolverá questões concretas de segurança jurídica, sempre sob o amparo da melhor doutrina, que atrairão de imediato investimentos, capital e talentos para nossa República.” (EMI nº 83/2019 ME AGU MJSP)

Com a recepção da MPV nº 881/2019 na Câmara dos Deputados, o texto passou a ser tratado como Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 17/2019, oportunidade em que foram apresentados trezentos em um projetos de emenda. Dentre as emendas apresentadas, versaram sobre a alteração do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (art. 14 da MPV nº 881/2019) apenas as seguintes: 6, 59, 108, 162 e 288, sendo que nenhuma delas foi aprovada.

Apesar da rejeição de todas as emendas apresentadas ao texto quanto à alteração do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, relevante destacar que apenas a emenda nº 06 de autoria do Deputado André Figueiredo, buscou a supressão do dispositivo sob fundamento da existência de suposta incompatibilidade com o art. 62, §1º, I, “b” da CF. Este movimento, a princípio, demonstra que as emendas buscavam aprimorar o texto apresentado pelo Presidente da República e não suprimi-lo da Lei que seria resultante da conversão da MPV.

Por outro lado, todas as demais propostas de emenda ao texto da MPV, apresentaram fundamentos jurídicos que corroboraram com a alteração do dispositivo e muito relevantes para o estudo aqui realizado. Neste sentido, destaque-se, especialmente, a emenda nº 59, de autoria do Senador Acir Gurgacz (PDT/RO), cuja apresentação ocorreu sob o interesse de tornar o texto do art. 19, VI da Lei nº 10.522/2002 mais claro e, portanto, menos sujeito à interpretações equivocadas. Neste diapasão, o Senador Acir Gurgacz justificou que:

“O artigo 19, inciso VI, da Lei 10.522/2002, com redação dada pela MP, deixa inteiramente a cargo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional definir os critérios de dispensa de recorrer no caso de jurisprudência dos Tribunais Superiores.

No entanto, os julgamentos em repercussão geral e recursos repetitivos já devem ter esse efeito da dispensa de recorrer diretamente por força de lei, dada a definitividade do julgamento, no novo sistema de precedentes firmado pelo novo CPC, ficando apenas a hipótese de inviabilidade de reversão da tese firmada em desfavor da Fazenda Pública a ser definida por critérios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.” (GURGACZ, 2019, p. 307)

Conforme exposto pelo Senador Acir Gurgacz, os processos julgados em repercussão geral ou em recursos repetitivos, pela própria natureza jurídico-processual, são capazes de afastar a necessidade e utilidade da interposição de recursos por parte da Fazenda Pública. Tal ponderação, por si só, coaduna com a temática aqui defendida, na medida em que, mesmo os processos que tenham matérias já julgada na sistemática repetitiva, permanecem com a vedação à utilização por força da obsoleta disposição contida no art. 170-A do CTN.

Após a tramitação do processo legislativo, a MPV nº 881/2019 foi convertida na Lei nº 13.874/2019, que, por sua vez, fez inclusões no comado normativo do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, que passou a contar com seguinte redação:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente:

I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou

II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 8º O parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que examina a juridicidade de proposições normativas não se enquadra no disposto no inciso II do caput deste artigo.

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistam outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

§ 10. O disposto neste artigo estende-se, no que couber, aos demais meios de impugnação às decisões judiciais.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se a todas as causas em que as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional devam atuar na qualidade de representante judicial ou de autoridade coatora.

§ 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União.

Consoante denotam os termos do atual artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, observar-se nesta última atualização do comando normativo (realizada pela Lei nº 13.874/2019) o tornou mais amplo e próximo da realidade do contencioso tributário judicial.

Isto, pois, a nova (e atual) redação deste dispositivo, passou a autorizar que os membros da PGFN deixem de recorrerem ou desistam dos recursos já interpostos, além das hipóteses já previstas anteriormente, também nos processos que discutam temas: já julgados pelo STF em controle de constitucionalidade, com efeitos suspensos pelo Senado Federal ou em recursos repetitivos – em perfeito sintonia com a “nova” ordem processual, que fomenta a utilização constante da sistemática dos precedentes judiciais. Apesar desta atualização

normativa, infelizmente, permanece vigem o disposto pelo art. 170-A, de modo que será tratado no próximo tópico a inconsistência da vigência concomitante deste dispositivos.

3.2. Inviabilidade da aplicação plena do disposto pelo art. 19 da Lei nº 10.522/2002 em face da vedação imposta pelo art. 170-A da CTN.

Como exposto no tópico anterior, a redação atual do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 ampliou o escopo de possibilidades jurídicas de não interposição recursal, por parte da PGFN. Nesta medida, este aumento de hipóteses de encerramento da demanda contenciosa por iniciativa da Fazenda Pública – com a não interposição ou desistência de recursos, sem dúvida é capaz de garantir maior agilidade no trânsito em julgado das ações e, por consequência disso, no início da compensação tributária, uma vez que comparada com as demandas em que são exauridas todas as vias recursais legalmente previstas.

Inclusive, como apresentado na exposição de motivos interministerial da MPV nº 881/2019, a alteração do disposto pelo art. 19 da Lei nº 10.522/2002 teria como objetivo central a criação de uma atuação da RFB e PGFN mais coerente e racionalizada e com a atuação menos contraditória.

Apesar disso, no cenário da atual redação do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, a redução do tempo para o início das compensações em diversas vezes não é suficiente para que, notadamente, as empresas mantenham sua capacidade de produção, liquidez financeira e o pleno funcionamento. Isto ocorre, pois, apesar do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 autorizar a interposição de recursos, como sabido, o art. 170-A do CTN veda o início das compensações antes da ocorrência do trânsito em julgado (e não da autorização da PGFN para não interposição ou desistência de recursos).

Desta forma, em critério práticos e temporais, o contribuinte pode discutir uma tese jurídica em que há jurisprudência formada em recursos repetitivos em seu favor, já tenha sido formalizada a autorização para dispensa nos recursos, mas seu processo ainda não conta com a certidão de trânsito em julgado, que é condição intransponível – à luz do art. 170-A do CTN, para habilitação de crédito e início das compensações perante a RFB.

Ou seja, neste cenário, apesar da intenção do Legislador de criar e fomentar a atuação mais coerente e racional da Administração Pública, a vedação contida no art. 170-A do CTN acaba por reduzir expressivamente o efeito pretendido nas diversas alterações legislativas do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na medida em que, por um lado, autoriza a não interposição de

recursos, mas, por outro lado, deixa de viabilizar a compensação que, em última análise, é objetivo central do empresariado com a proposição de demandas judiciais.

Neste contexto, a falta de equalização destas normas no contexto atual resta tão evidente que, o Poder Judiciário tem, acertadamente, corrigido tais imperfeições, com o afastamento da aplicação ampla e indiscriminada do disposto pelo art. 170-A, nas hipótese em que, em razão da pacificação da tese jurídica nas Cortes Superiores, não persista a dúvida quanto à liquidez e a certeza do direito pleiteado pelo contribuinte.

Este cenário pode ser verificado na recente prolação de sentença nos autos do Mandado de Segurança nº 5000570-18.2020.4.03.6130, que tramitou perante a 2ª Vara Federal de Osasco/SP, em que contribuinte objetivava ter provimento jurisdicional que o autorizasse a compensar os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS no limite do imposto estadual pago (nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 13/2020) antes do trânsito em julgado da sentença⁷. Nesta ocasião, o MM. Juízo sentenciante concluiu que, apesar das disposições literais do art. 170-A do CTN, no caso analisado na restaria resistência entre as partes, na medida em que o tema havia sido julgado em repercussão geral pelo STF e que o crédito pretendido à utilização pelo contribuinte encontrava-se no limite autorizado pela própria Administração Tributária. Para melhor ilustração, destaque-se termos relevantes desta r. sentença:

“Trata-se de mandado de segurança impetrado por On Time Express Logística e Transportes S.A. contra ato ilegal do Delegado da Receita Federal do Brasil em Osasco, em que se objetiva provimento jurisdicional destinado a autorizar a utilização, desde logo, da parcela de crédito reconhecido em ação judicial anterior, referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do trânsito em julgado.

Narra a demandante, em síntese, possuir julgamento favorável no processo n. 5000380-52.2016.403.6144, no qual foi reconhecido seu direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como à compensação/repetição dos valores indevidamente recolhidos a esse título, nos termos do art. 170-A do CTN.

Assegura que o aludido feito está em fase recursal, pendente de julgamento até o momento.

Afirma, ademais, que pretende iniciar a compensação de seu crédito nos exatos termos da Solução de Consulta Interna COSIT n. 13/2018, todavia estaria impedida de compensar a parcela de seu indébito já reconhecido como existente pela União, em virtude da pendência de uma decisão final na mencionada ação.

(...)

⁷ Direito ao crédito pleiteado nos autos do processo nº 5000380-52.2016.4.03.6144 que tramitou perante a 1ª Vara Federal de Barueri.

Nesse sentir, após exame percuciente do conjunto probatório carreado aos autos, não vislumbro motivos para modificar o entendimento manifestado na decisão que deferiu o pleito liminar.

Na realidade, a matéria versada neste feito já foi devidamente apreciada no aludido decisório, em suficiente fundamentação, cujos argumentos adotarei como razões de decidir, conforme passo a discorrer.

Por 06 votos a 04, deu o STF provimento ao Recurso, que, repise-se, tem repercussão geral reconhecida. A Ministra Carmen Lúcia proclamou o resultado, propondo a ementa de que é inconstitucional a inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do ICMS.

Na ocasião, a Ministra ressaltou que não incluiria no decisum a questão da modulação, porquanto suscitada apenas em plenário. Foram interpostos embargos de declaração nesse sentido, o qual aguarda julgamento até o momento.

Nesse cenário, em que pese haver pendência em relação à modulação dos efeitos, é certo que o Supremo Tribunal Federal já analisou e decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No ponto, é necessário ressaltar que os embargos de declaração não possuem o condão de suspender a eficácia da decisão embargada, à luz dos art.s 995 e 1.026, ambos do CPC/2015:

"Art. 995. Os recursos não impedem a eficácia da decisão, salvo disposição legal ou decisão judicial em sentido diverso.

(...)

Art. 1.026. Os embargos de declaração não possuem efeito suspensivo e interrompem o prazo para a interposição de recurso."

Em consequência desse julgamento, a própria União divulgou sua posição sobre a forma de cálculo de apuração do crédito por meio da Consulta Interna COSIT n. 13/2018 e da Instrução Normativa RFB n. 1.911/19.

Com razão a impetrante quando chama a atenção para o fato de que “se por um lado a posição externada pela União Federal, através de sua administração tributária, foi no sentido de procurar restringir o cálculo do indébito a ser reconhecido a favor dos contribuintes, por outro representou o reconhecimento expresso e incontestado da própria União no sentido de que a parcela desse indébito calculada da forma defendida nos atos administrativos acima transcritos (com a exclusão do ICMS devido ao final do mês da base de cálculo do PIS e da COFINS) é certa”.

Pois bem.

A finalidade da norma esculpida no art. 170-A, do CTN (“é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”), foi a de evitar que houvesse efeitos práticos a decisões judiciais de caráter provisório e/ou precário.

No caso presente, o caráter precário e a ausência de certeza não se fazem presentes. Pelo contrário, a decisão judicial produzida em favor do impetrante (processo n. 5000380-52.2016.403.6144) está fundada em precedente vinculante do STF julgado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia. Possui, portanto, liquidez e certeza.

E, ainda que haja provimento aos embargos de declaração opostos pela União no RE n. 574.706, havendo compensação dos créditos por força de medida liminar oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por terem sido calculados de acordo com a posição defendida pela União (COSIT n. 13/2018), não estariam eles sujeitos a nenhuma redução.

Isso porque a pretensão da impetrante é calcular os créditos reconhecidos em ação judicial nos exatos termos da COSIT n. 13/2018, ou seja, os valores referentes ao “ICMS-pago”.

Portanto, não se trata de afastar a regra prevista no art. 170-A do CTN, mas sim a possibilidade de a impetrante iniciar a compensação dos créditos incontroversos.

A prova constante dos autos, portanto, revela a existência de direito líquido e certo a ser amparado pela via mandamental, sendo de rigor o acolhimento da tese inicial. A despeito da concessão de medida liminar nesses mesmos termos, faz-se necessária a apreciação do mérito para confirmar o direito vindicado.

Ante o exposto, CONFIRMO A LIMINAR e CONCEDO A SEGURANÇA pleiteada, julgando extinto o processo, com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, I, do Código de Processo Civil/2015, para autorizar que a Impetrante utilize desde logo os créditos incontroversos reconhecidos no processo n. 5000380-52.2016.403.6144, desde que calculados de acordo com os critérios fixados pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Interna COSIT n. 13/2018 e no art. 27, parágrafo único, I, da IN RFB 1.911/2019, ou seja, considerando-se apenas o ICMS pago.”

Válido consignar que, neste caso, antes da prolação da sentença, a medida liminar já havia sido deferida para autorizar o início das compensações antes do trânsito em julgado da ação principal. Desta forma, em decorrência do deferimento da medida liminar, a Fazenda Nacional havia interposto o Agravo de Instrumento nº 5006606-36.2020.4.03.0000, que tramitou perante a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, relatado pelo Desembargador Federal Marcelo Saraiva, que indeferiu o pedido de antecipação da tutela recursal sob o fundamento central de que estaria demonstrado o perigo de lesão grave e de difícil reparação pela decisão ora agravada, nos seguintes termos:

Agravo de instrumento, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal, interposto pela União Federal, em face da decisão proferida pelo MM. Juízo a quo que deferiu a medida liminar pleiteada para autorizar que a impetrante a utilizar os créditos reconhecidos no processo n. 5000380-52.2016.403.6144, desde que calculado de acordo com os critérios fixados pela Receita Federal na Solução de Consulta Interna nº 13/2018 e no art. 27, parágrafo único, I da IN RFB nº 1.911/19.

Alega a agravante, em síntese, que a necessidade de aplicação do art. 170-A do CTN para que não se permita a compensação dos valores ainda em discussão nos autos da Ação nº 5000380-52.2016.4.03.6144, bem como que o pedido de afastamento do art. 170-A do CTN deveria ter sido deduzido naquela ação e não por meio de um novo mandado de segurança.

Pleiteia a parte agravante a antecipação dos efeitos da tutela recursal e, ao final, o provimento do recurso.

(...)

Evidencia-se, assim, que a outorga do efeito suspensivo é exceção e, para o seu deferimento, é imprescindível que se verifique o risco de dano grave, de difícil ou impossível reparação, bem como a probabilidade de provimento do recurso.

Na espécie, não há como se vislumbrar que os efeitos da r.decisão poderão acarretar danos ou risco ao resultado útil do processo a agravante, tendo em vista que, caso saia vitoriosa da presente demanda, poderá adotar as providências cabíveis para ressarcir-se, levando-se em conta as correções eventualmente devidas pelo tempo decorrido.

Nesses termos, prevalece a conclusão de que, inexistente, ainda que reconhecido o direito do agravante, perigo de lesão grave e de difícil reparação capaz de justificar a concessão do efeito suspensivo pleiteado.

Desse modo, ausente o risco, desnecessário o exame da probabilidade de provimento do recurso, pois, por si só, não justifica a concessão da medida pleiteada.

Ante o exposto, INDEFIRO o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

Comunique-se ao MM. Juízo “*a quo*” o teor da presente decisão.

A existência de medida liminar não reformada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região pode, inicialmente, demonstrar a sinalização daquele tribunal para formação de jurisprudência neste sentido, que pode ser aplicáveis à inúmeras discussões judiciais.

Apesar disso, assim como exposto quanto ao CARF, no âmbito do TRF3, não afasta e nem se desconhece a existência de decisões reiteradas⁸ no sentido de determinar a aplicação direta e imediata do disposto pelo art. 170-A do CTN sem a realização de qualquer crivo relativo à natureza jurídico e o estágio em que a discussão de encontra no âmbito das Cortes Superiores.

Ainda que não fosse o suficiente o dano ao contribuinte inerente à morosidade para a habilitação do crédito e início das compensações, conforme preceitua o art. 74, §12, “*d*” da Lei nº 9.430/1996⁹ (incluído pelo art. 4º da Lei nº 11.051/2004), caso o contribuinte requeira a

⁸ DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO RECEBIDA NO DUPLO EFEITO. PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. SUPERAÇÃO DA TESE DO "CINCO MAIS CINCO". ARTIGO 3º DA LC Nº 118/2005. ARTIGO 170- DA LEI Nº 5.172/66.

(...)

A Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional -, diploma legal que instituiu normas gerais de Direito Tributário, previu em seu artigo 170-A que é vedada a compensação mediante o aproveitamento do tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

(...)

(Agravo de Instrumento nº 0006805-85.2016.4.03.0000, julgado no dia 19/07/2016, pela 1ª Turma do TRF3, Des. Fed. Rel. Wilson Zauhy).

⁹ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

compensação de créditos oriundos de ações judiciais não transitadas em julgado – diga-se: mesmo quando incluída nas matérias em que a PGFN está dispensada de recorrer ou autorizada a desistir dos recursos interpostos, além de não obter o direito ao crédito pleiteado, terá como efeito: (i) a imediata cobrança dos débitos vinculados – inclusive com eventual inscrição em Dívida Ativa da União e (ii) sua declaração de compensação (DCOMP) será considerada não declarada.

Além disso, como consequência da classificação da DCOMP como não declarada, a Administração Tributária exigirá, com fundamento no art. 18, §4º da Lei nº 10.833/2003¹⁰, o pagamento de multa isolada calculada com base no débito supostamente compensando de forma indevida.

Feitas tais considerações, no que concerne ao atual comando normativo contido no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, é possível concluir que, apesar de intensão legislativa de racionalizar o sistema de atuação contenciosa da Fazenda Pública Federal, esta determinação acaba por ter seus efeitos positivos muito mitigados em razão do disposto pelo art. 170-A do CTN, na medida em que, mesmo com autorização para dispensa de recursos o contribuinte não tem o direito imediato à compensação tributária.

4. INADEQUAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN FACE ÀS ALTERAÇÕES NORMATIVAS INCLUÍDAS PELA LEI Nº 13.988/2020

4.1. Histórico legislativo da criação da Lei nº 13.988/2020

No mesmo contexto social, político e econômico em que editada a MPV nº 881/2019 (responsável pela implementação de alterações de, dentre outros dispositivos, o art. 19 da Lei

(...)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

¹⁰ Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

§ 4º Será **também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

nº 10.522/2002), no dia 17/10/2019 foi publicada no DOU a MPV nº 899/2019 que objetiva, em essência, regulamentar o disposto pelo art. 171¹¹ do Código Tributário Nacional.

Nesta ocasião, por iniciativa do Presidente da República, foi encaminhada ao Congresso Nacional a MPV que, além de apresentar balizas estruturante – como a necessidade da redução da litigiosidade, apresentou hipóteses de transação a serem realizadas entre o fisco federal e os contribuintes, como por exemplo: transação por adesão, transação do contencioso de baixo valor e transação envolvendo demandas de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Nesta esteira, o texto da referida MPV foi acompanhado da Exposição de Motivos (EMI) nº 268/2019 assinada pelo Ministro de Estado da Economia e pelo Advogado-Geral da União, que, nesta oportunidade, justificaram a necessidade da normatização com art. 171 do CTN nos seguintes termos:

“2. As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com conseqüente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal.

3. A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do "Offer in Compromise", praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público. Ressalta-se, inclusive, que a proposta decorre do amadurecimento de debates e estudos já objeto de outras proposições, em especial os Projetos de Lei nº 10.220, de 2018 e nº 1.646, de 2019, onde as potencialidades do instituto foram evidenciadas. De outro lado, conforme estudos realizados pela PGFN, os parcelamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação,

¹¹ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

principais destinatários da proposição, que perfazem cerca de R\$ 1,4 trilhão de reais, montante superior à metade do estoque da Dívida Ativa da União.

(...)

5. Soma-se a esse universo os processos judiciais em curso, cuja discussão se encontra garantida por seguro ou fiança, gerando custos aos litigantes, ou mesmo suspensas por decisões judiciais, que totalizam outros R\$ 42 bilhões de reais.

6. Em ambos os modelos a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatório, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

7. Mediante concessões mútuas, credor e devedor, podem socorrer-se do instituto que pendia de regulamentação, obtendo solução adequada ao litígio tributário.

8. Todas essas propostas permitirão, ademais, que a PGFN concentre esforços noutras causas, litígios ou cobranças, promovendo incremento na arrecadação, a prevenção e a redução de litigiosidade, e ganhos de celeridade, eficiência e economicidade.” (EMI nº 268/2019 ME AGU)

Face à tais motivos, foi publicada a MPV nº 899/2019 que, deste o *caput* do primeiro artigo apresenta com muita clareza o objetivo da redução drástica da litigiosidade – administrativa e judiciais – dos contribuinte com a Fazenda Pública Federal.

Durante a tramitação do processo legislativa desta MPV, foram apresentadas duzentas e vinte propostas de emenda ao texto do Projeto de Lei em Conversão. Dentre elas, apenas as propostas nº 16 (Senador Jaques Wagner – PT/BA) e 177 (Senador Álvaro Dias – Podemos/PR) versaram sobre matéria similar àquela tratada neste trabalho, qual seja: a necessária relativização do disposto pelo art. 170-A do CTN.

Ocorre que, não contramão do objetivo central da MPV, estas propostas de emenda ao texto, objetivavam a intensificação da aplicabilidade do art. 170-A, na medida em que requeriam a indicação expressa de observância ao dispositivo mesmo naqueles casos em que a Fazenda Pública, por pleno juízo de conveniência e oportunidade, estivesse transacionando com o contribuinte. Apesar disso, nenhuma destas emendas foi incluída no texto da Lei posteriormente convertida.

Posteriormente a tramitação no âmbito da Câmara dos Deputados, no Senado Federal e sanção presidencial, a MPV foi, definitivamente, convertida na Lei nº 13.988/2020, que entrou em vigor no dia 14/04/2020.

4.2. Inadequação do art. 170-A do CTN face à Lei nº 13.988/2020

Como tratado no tópico anterior, verificou-se, com base no processo legislativo que culminou na conversão da MPV nº 889/2020 na Lei nº 13.988/2020, que, além de normatizar o disposto pelo art. 171 do CTN, tal diploma legal visou implementar ferramentas capazes de reduzir a litigiosidade existente entre o fisco e contribuinte, fundada numa melhor racionalização do sistema de fiscalização e cobrança do crédito tributário.

Desta forma, apesar do curto período em que esta lei entrou em vigor, é facilmente perceptível que o comando normativo foi capaz de seus efeitos pretendidos. Isto, pois, como sabido, no último ano a PGFN criou diversas modalidades de transação, facilitando a liquidação de diversas espécies de dívidas inscritas em dívida ativa da União – especialmente aquelas classificadas com baixo potencial de recuperação ou até mesmo as irrecuperáveis, dentre esta modalidade, vale destacar a Transação Excepcional da COVID-19 (Portaria PGFN nº 14.402/2020) e o Edital de Transação nº 2/2021.

Na transação da pandemia, foram facilitadas as condições de pagamento para os débitos originados no período de calamidade pública¹² e aqueles classificados com probabilidade de baixa recuperação pelos órgãos de cobrança da PGFN – crédito que obtiveram classificação “c” ou “d”. O Edital PGFN nº 2/2021, por sua vez, busca viabilizar a liquidação de dívidas com a União suspensas por decisão judicial em período superior a mais dez anos.

Apesar da enfática visão de racionalizar a cobrança de créditos tributários, não se pode afastar que os objetivos da Lei nº 13.988/2020, por vezes, deve também ser aplicado na demandas em que a Fazenda Pública é devedora e, apenas baseado na obrigação de recorrer de decisões desfavoráveis, acaba por tornar o sistema administrativo e judicial ainda mais moroso e cada vez mais sobrecarregado, quando poderia utilizar tais créditos exatamente para solver as próprias dívidas existentes pelos contribuintes.

Nesta medida, verifica-se que, por um lado o disposto pela Lei nº 13.988/2020 dá munção ao fisco para que faça melhores escolhas em relação àquelas demandas (em que a União figura no polo passivo) que são, financeiramente e estrategicamente, mais viáveis para o devido seguimento, com exclusão daquelas que versam sobre matérias em que, por exemplo, resta pacificada a jurisprudência desfavorável à Fazenda Pública. Ou seja, os critérios de conveniência e oportunidades (previstos no art. 1º, §1º da Lei nº 13.988/2020) fornecem amparo

¹² Reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6 de 2020.

jurídico para que a União coordene sua atuação nas demandas com maior probabilidade de obtenção de êxito, oportunidade em que o contribuinte não terá direito à compensação tributárias.

Ocorre que, por outro lado, é sabido que no âmbito da Advocacia-Geral da União (órgão em que a PGFN se subordina), os representantes da União que atuam na seara tributária devem, via de regra, manejar os recursos previstos na legislação em vigência em face de todas as decisões em que a União não vence. Neste cenário, sem maiores delongas, é visível que, parte destes recursos não irão obter qualquer tipo de êxito aos interesses da União. Apesar disso, com o manejo de infindáveis recursos, os processos se alongam por diversos anos e prorrogando o início do direito à compensação.

Soma-se à este contexto, o disposto pelo art. 170-A do CTN, visto que, além da Advocacia Pública ter o dever de interpor recursos, o contribuinte apenas pode perceber os efeitos de eventual decisão favorável, com a disponibilização da certidão de trânsito em julgado.

Desta forma, apesar de todos os esforços empregado na inovação legislativa que visa a melhor racionalização do sistema, é notável que dispositivos que entraram em vigor muita antes destas inovações acabam por reduzir ou até mesmo mitigar os efeitos da legislação contemporânea.

Inclusive, com objetivo de coibir a aplicabilidade plena daquelas dispositivos que apresentam inconsistência quanto à racionalização do sistema jurídico, identificou-se que, nos autos do Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 895.351/AC, o eminente Ministro Roberto Barroso determinou o afastamento da aplicação do disposto pelo art. 170-A do CTN, para viabilizar a compensação de indébito decorrente de tese que seria imutável no âmbito dos Tribunais Superiores, *in verbis*:

“Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE OS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM A CONCESSÃO DE AUXÍLIO DOENÇA E SOBRE O ABONO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS (1/3). IMPOSSIBILIDADE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. SALÁRIO MATERNIDADE E FÉRIAS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. COMPENSAÇÃO COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 170-A DO CTN. TAXA SELIC. PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO QUINQUENAL ACOLHIDA.

(...)

V - Tendo em vista que a matéria relativa à exigibilidade de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga em virtude do afastamento do empregado no período de quinze dias que antecede a concessão de auxílio doença/acidente, bem assim sobre o abono constitucional de férias (1/3) encontra-se, atualmente, pacificada nos colendos STF e STJ, não se mostra razoável aguardar-se o trânsito em julgado de decisum para a efetivação da compensação do indébito tributário em referência, quando inexistente qualquer possibilidade de alteração da situação jurídica já reconhecida, nos autos. Ademais, segundo a inteligência do art. 557, caput e respectivo §1º, do CPC, o relator negará seguimento a recurso manifestamente em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, ou ainda, estando a decisão recorrida em manifesta contrariedade à súmula ou à jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento, de pronto, ao recurso, pelo que se verifica, assim, a inaplicabilidade do art. 170-A, do CTN, na espécie, diante da perfeita harmonia do acórdão desta 8ª Turma com o entendimento jurisprudencial consolidado nos colendos STF e STJ nesta matéria, a possibilitar a eficácia plena e imediata da garantia fundamental da razoável duração do processo (CF, art. 5º, LXXVIII e respectivo §1º) na materialização instrumental do processo justo.”

(ARE nº 895.351/AC – Dje nº 157, divulgado no dia 10/08/2015)

Conforme se verifica na ementa acima transcrita, o D. Julgador concluiu pela inaplicabilidade do art. 170-A do CTN no caso concreto em razão da impossibilidade de reversão do julgado pela Fazenda Pública. Desta forma, pode-se concluir, que é exatamente este o espírito legislativo da inovação trazida pela Lei nº 13.988/2020, qual seja: a concentração da Fazenda Pública naquelas demandas em que há chance de êxito e o reconhecimento célere daqueles temas em que contribuinte deverá vencer, com a possibilidade de autorizá-lo à utilizar o crédito, inclusive para pagamento de dívidas com a Administração Tributária.

4.3. Negócio Jurídico Processual (NJP) firmado no âmbito da PRFN-3ª Região

Colhe-se dos autos do Recurso de Apelação Cível nº 0012646-36.2012.4.03.6100 em trâmite perante a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que empresa do ramo frigorífico pleiteava naqueles autos o reconhecimento judicial do direito da incidência da SELIC sobre o valor dos créditos reconhecidos nos Pedidos de Ressarcimento (PER), bem como a atualização monetária ou mesmo juros, calculada sobre o valor do crédito reconhecido expressamente pela Receita Federal do Brasil nos referidos processos administrativos, a partir da data da protocolização do Pedido de Ressarcimento até o seu efetivo ressarcimento. Além

disso, verifica-se que a mesma empresa também discute este tema em diversos outros processos judiciais, que também foram objeto da negociação aqui apresentada.

Diante deste cenário, de acordo com as considerações expostas pela PRFN3, a contribuinte contava com estoque de dívidas inscrita em dívida ativa da União e parceladas e, concomitantemente, com volume expressivo de créditos em face da União Federal decorrentes das ações judiciais expostas acima. Desta forma, considerando o interesse na redução da litigiosidade entre as partes, a busca pela PGFN na liquidação integral de dívidas parceladas criou-se propício ambiente para fosse firmado Negócio Jurídico Processual destes créditos e dívidas geridas pela PRFN3.

Desta forma, considerando o tema relativo ao direito da incidência da SELIC sobre os pedidos de restituição posteriormente aos 360 dias do protocolo do pedido havia sido julgado desfavoravelmente à Fazenda Nacional pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 1.003/STJ¹³ – 12/02/2020) e que havia sido decidida a inexistência de repercussão geral da matéria pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (Tema nº 1.106/STF¹⁴), a União desistiu dos recursos interpostos neste processo para reconhecer definitivamente o direito ao crédito do contribuinte e utilizá-lo para liquidação dos débitos em parcelamentos sem garantia.

Para o objetivo deste estudo, a celebração deste tipo de acordo entre a União e contribuintes demonstra com muita clareza e utilidade e eficiência destes procedimentos, tanto para o fisco que alveja receber rapidamente seus créditos, quanto para o contribuinte que busca utilizar o mais rápido possível aqueles créditos que pagou incorretamente ou que tem direito de recebê-los. Ou seja, há neste tipo de ação a presença do interesse mútuo entre as partes, com a devida proteção ao crédito público, a realização do juízo de conveniência pela Administração Pública e racionalização do sistema que fomenta a iniciativa privada, que diga-se, é a responsável pela geração de empregos e pagamento de tributos.

Apesar disso, não se pode negar que a baixa ocorrência de pactos como este, também demonstra que a ferramenta das transações e negócios jurídicos ainda não alcança o volume e a expansão necessária para que, efetivamente, possam contribuir com a almejada racionalização do sistema e redução do estoque de processos e dívidas em curso de cobrança administrativa e judicial.

¹³ Recursos paradigmáticos: REsp nº 1.767.945/PR, REsp nº 1.768.060/RS e REsp nº 1.768.415/SC.

¹⁴ Recurso paradigma: RE nº 1.283.640/RS.

Desta forma, na leitura da pesquisa realizada neste trabalho, a utilização das ferramentas inseridas no ordenamento jurídico pela Lei nº 13.988/2020 teriam maior eficiência caso o art. 170-A do CTN tivesse sua aplicação afastada nas hipótese em que a Fazenda Pública verificasse conveniência e oportunidade no não seguimento de feitos específicos – em razão da matéria, valor ou repercussão disseminada. Vale, por fim, destacar que a relativização da aplicação do art. 170-A do CTN em nada fere o Princípio da Indisponibilidade, na medida em que, na realidade, otimiza os interesse almejados pelo ente público. Sobre este aspecto, lecionam Diana de Barros Lobo e Phelippe Pires de Oliveira que:

“O primado de indisponibilidade do interesse público deve ser interpretado em vista de um interesse maior de efetividade da jurisdição, de estabilização das relações jurídicas e interesses gerais da sociedade. Essa perspectiva mais ampla já orientou diversas iniciativas do Estado, a exemplo da possibilidade de conciliação dos entes públicos em Juizados Especiais, a permissão para que os procuradores públicos não apresentem recursos de matérias pacificadas, entre outras. Nesse sentido, a verdadeira perseguição do interesse público levaria justamente à possibilidade de solução alternativa também para a conclusão de litígios tributários” (LOBO e OLIVEIRA, 2018)

Desta feita, conclui-se que a relativização do disposto pelo art. 170-A do CTN corroboraria com o movimento moderno da eficiência na cobrança e efetivação de direito sociais e econômicos, com a viabilização mais célere de recursos financeiros à atividade privada.

5. CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho não se questionou (e não deve ser questionada) a importância e a relevância social da proteção perene do crédito (seja ele tributário ou não) público, um vez que tais recursos, em sua essência, tem como finalidade a proteção, fomento e continuidade de políticas aplicáveis a toda coletividade, como, por exemplo, a manutenção dos sistemas públicos de saúde, educação e previdência social.

Apesar disso, no que concerne especificamente a matéria tributária, verificou-se que, atualmente, a vedação completa e absoluta da compensação de créditos tributários decorrentes de ações judiciais apenas após o trânsito em julgado, não supre o anseio do legislador, penaliza os contribuintes de boa-fé, não distingue corretamente os créditos que mostram desde o início das demandas como líquidos e certos e pode até mesmo comprometer a continuidade da

atividade empresarial, que é, notadamente, a maior responsável pela geração de emprego, renda e pagamento de tributos no Brasil.

Desta forma, ao longo do estudo, buscou-se identificar a incompatibilidade do art. 170-A do CTN com normas que foram posteriormente incluídas no ordenamento jurídico, como forma de subsidiar tanto a antinomia da norma quanto a urgente necessidade da aplicação relativizada deste dispositivo nas lides tributárias.

Neste sentido, e como conclusão propositiva deste trabalho, verifica-se que a relativização da aplicação do art. 170-A, poderia, por exemplo, ser excepcionada nas hipóteses em que: (i) o contribuinte obtenha decisão liminar fundada no art. 311 do CPC, (ii) a discussão verse sobre alguma das matérias elencadas no art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e Portaria PGFN nº 502/2006, (iii) o crédito seja objeto de transação fundada no disposto pelos dispositivos da Lei nº 13.988/2020 ou (iv) a Fazenda Nacional reconheça expressamente que não entende financeira e estrategicamente viável o seguimento da demanda.

Desta forma, haveria a necessária proteção do crédito público, sem, por outro lado, deixar de distribuir os recursos que são realmente devidos aos contribuintes, por meio das compensações com débitos tributários.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

1. MALAN, Pedro. Mensagem nº 1.459/1999 – Proposta de Lei Complementar para alteração de dispositivos da Lei nº 5.172/1966. Diário da Câmara dos Deputados do dia 16/10/1999.
2. GARCIA, Francisco. Emenda Plenária nº 14 do PLP 77/1999, apresentada no dia 21/10/1999.
3. JUCÁ, Romero. Parecer nº 1.257/2000 da Comissão de Assuntos Econômicos, sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 114, de 2000-Complementar (PLP nº 77, de 2000, na origem). Diário do Senado Federal do dia 14/12/2000, p. 25.047 e 25.049.
4. MASCARO, Alysson Leandro. Introdução ao Estudo do Direito, p. 183, 6ª Edição – São Paulo: Atlas, 2018.
5. BODART, Bruno Vinicius da Rós. Tutela de evidência: teoria da cognição, análise econômica do direito processual e comentários sobre o novo CPC, p. 111, 2ª Edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
6. MASCARO, Alysson Leandro. Introdução ao Estudo do Direito, p. 138, 7ª Edição – São Paulo: Atlas, 2021.
7. GURGACZ, Acir. Emenda Modificativa nº 59 à MPV nº 881/2019. Diário do Congresso Nacional do dia 9 de maio de 2019 – ano LXXIV, nº 16.
8. CÂMARA, Alexandre Freitas. O Novo Processo Civil Brasileiro, p. 185, 7ª Edição – São Paulo: 2021.
9. LOBO, Diana de Barros e OLIVEIRA, Phelippe Pires. Transação tributária: mito ou realidade. Valor Econômico, disponível em: <https://alfonsin.com.br/transao-tributria-mito-ou-realidade/> - acesso em 28/04/2021 às 17h58.



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, TIAGO MARROCO PAIM

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 4183442-9, período 10, turma T, tendo realizado o TCC com o título: Antinomia Jurídica Aparente do Art. 170-A do CTN sob a orientação do(a) Professor(a) Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 19 de maio de 2021.

Assinatura do discente