

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GUILHERME SIQUEIRA MENIQUETTI

**COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM
JULGADO: A MODULAÇÃO DO ARTIGO Nº 170-A, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

São Paulo

2022

GUILHERME SIQUEIRA MENIQUETTI

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. MSC. RICARDO CUNHA CHIMENTI

São Paulo

2022

GUILHERME SIQUEIRA MENIQUETTI

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO:
A MODULAÇÃO DO ARTIGO Nº 170-A, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus familiares, pois sem eles eu não seria o homem que sou hoje, sem seu apoio eu não chegaria até aqui e, através das variadas batalhas travadas ao longo destes anos em busca de minha independência, não conquistaria meu espaço neste mundo, não me enxergaria com os olhos que hoje possuo de modo que sequer pudera idealizar em meus sonhos mais sublimes e aparentemente inalcançáveis à época da infância. Dedico também aos meus amigos, os quais permaneceram ao meu lado a todo instante durante esta jornada, acreditando em mim e me impulsionando a acreditar também.

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO: A MODULAÇÃO DO ARTIGO Nº 170-A, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo a análise da modulação do artigo 170-A, do Código Tributário Nacional (CTN), cujo teor trata da vedação à compensação mediante o aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, verificando a rigidez da norma em destaque, focando na análise da compensação no âmbito dos créditos tributários federais, haja vista as diferentes regulações sobre a matéria nas esferas estaduais, distrital e municipais, com destaques na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e dos Órgão de julgamento administrativos, bem como analisando os reveses das decisões que permitem e que não permitem a compensação tributária antes do trânsito em julgado.

Palavras-chave: Compensação; Crédito tributário; Trânsito em julgado.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the modulation of article 170-A, of the National Tax Code, whose content deals with the prohibition of tax refund through the use of another tribute before the res judicata of the respective judicial decision, verifying the rigidity of the highlighted rule, focusing on the analysis of compensation within the scope of federal tax credits, given the different regulations on the matter at the state, district and municipal levels, with highlights in the jurisprudence of the Federal Regional Courts and Administrative Judgment, as well as analyzing the setbacks of the decisions that allow and that do not allow the tax compensation before the final decision.

Palavras-chave: Compensação; Crédito tributário; Trânsito em julgado.

Sumário

1	INTRODUÇÃO.....	4
2	REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA.....	10
3	ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO.....	16
4	NORMAS QUE REGULAMENTAM A MATÉRIA.....	20
5	CONCLUSÃO.....	28
	REFERÊNCIAS.....	31

1 INTRODUÇÃO

Em 10 de janeiro de 2001, o Código Tributário Nacional recebeu a inclusão do artigo 170-A, cuja redação veda “*a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*” momento que não se detinha ao atual modelo constitucional de processo, tampouco respondia aos anseios jurídicos e econômicos do país.

Neste cenário, a introdução do artigo 170-A ao CTN não era alinhado com a força vinculante dos precedentes judiciais, cujo conteúdo foi posteriormente positivado no Código de Processo Civil de 2015, isto é, pelo menos 14 anos em que a então teoria dos precedentes vinculantes deixou de ser uma aplicação jurisprudencial para se alinhar às normas do CPC, tais como os acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF) em controle concentrado de constitucionalidade, súmulas vinculantes, acórdãos em incidentes de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas, e acórdãos do STF ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento de recursos extraordinários – atribuindo-se a repercussão geral – ou especiais, com atribuição do rito dos recursos em repetitivos.

Com a evolução dos anseios sociais e o alinhamento do modelo constitucional de processo no ordenamento jurídico, o rigor da norma do artigo 170-A não encontrava caminhos antes não resistidos pelo contribuinte. Assim, a questão da compensação antes do trânsito em julgado encontrou multiplicidade nas demandas dos tribunais administrativos e judiciais, ainda que nem sempre tendo como eixo os mesmos tributos ou a tese de fundo própria que os envolvia, mas, embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte se contrapunha à literalidade do artigo 170-A do CTN, a lide proposta encontrava jurisprudência pacífica e majoritária, o que, por sua vez, convocava ao seu favor a teoria dos precedentes vinculantes (em detalhes adiante) para se permitir desde logo a compensação.

A exemplo do tema posto, o Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) enfrentou a matéria no Processo Administrativo nº 10880.906342/2008-96¹, dentre diversos julgados, em que o contribuinte sujeitou um pedido de restituição e compensação de créditos tributários a fim de quitar por compensação débitos tributários federais declarados.

¹

Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10880906342200896_5851574.pdf, acessado em 5 de março de 2022.

em:

Ato contínuo, o primeiro grau de julgamento administrativo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (DERAT/SP) emitiu um Despacho decisório asseverando pela não homologação da compensação pleiteada, cuja irresignação do contribuinte ensejou a interposição de recurso próprio, a Manifestação de Inconformidade, encontrando o mesmo desfecho desfavorável em tal grau recursal.

Atinente ao temo do presente artigo, um dos fundamentos manejados na decisão desfavorável proferida naquela sede foi de que “*A compensação de crédito oriundo de DECISÃO JUDICIAL somente pode ser efetuada após o trânsito em JULGADO da respectiva sentença, a teor do disposto nos artigos 170-A do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores)*”.

Em face da negativa, o contribuinte desafiou a decisão exarada através de Recurso Voluntário ao CARF que, relatando e delimitando a controvérsia, pontou que o contribuinte, ao longo do processo administrativo, discutiu o seu direito de compensar valores indevidamente pagos em razão de alargamento da base de cálculo veiculado pela Lei nº 9.718/1998 (que trata das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS).

Como visto, a controvérsia se deu então na vigência do artigo 170-A do CTN, sabidamente impeditiva de permitir que se operasse a compensação antes da finalização em definitivo do caso *sub judice*.

Analisando o caso, o CARF reconheceu que o Direito, por não ser uma ciência exata, nem sempre detém de respostas fáceis, em especial quando o Direito é convocado para ser ponderado em casos concretos com toda a sorte de diferenciação da norma fundamental e hipotética.

Assim, prosseguiu com a análise exaustiva da matéria, concatenando-se o pedido do contribuinte com as teses de fundo então sedimentadas pelo Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pela Lei nº 9.718/1998, inconstitucionalidade essa reconhecida quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950, afetado por repercussão geral, que declarou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento e receita bruta para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. Confira-se a ementa:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar **as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.** (STF; RE 390840, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215) – destacado e grifado.

O julgado do CARF afirmou que o referido dispositivo foi assentado para impedir que um determinado contribuinte gozasse de uma tutela provisória para fins de compensação, haja vista o caráter precário deste tipo de tutela jurisdicional, evitando-se, assim, ofender os princípios da segurança jurídica e da livre concorrência, na medida em que evita que apenas um ou poucos contribuintes sejam beneficiados com uma tutela de caráter precário em detrimento de outros contribuintes que, em situação análoga, não teriam sido amparados por esse mesmo tipo de tutela jurisdicional.

Nesse sentido, veja-se o trecho do voto do Julgador Relator Diego Diniz Ribeiro nos autos do Processo Administrativo em contexto, salientado que a permissão da compensação tributária antes do trânsito em julgado não era um caso isolado, tendo, inclusive, apreciação judicial pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

Em compasso com as considerações aqui postas já é possível encontrar alguns precedentes judiciais em casos análogos ao aqui julgado, mais precisamente no sentido de permitir a concessão de tutela de evidência para fins de **compensação tributária nas hipóteses do art. 311, inciso II do CPC, o que tem sido admitido antes do trânsito da ação judicial proposta.** É o que se observa, por exemplo, do precedente abaixo transcrito da lavra do TRF da 1ª Região e veiculado no âmbito

dos autos n. 0014773-57.2010.4.01.3000. Assim decidiu o citado Tribunal neste caso:

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.

(...).

II – Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem a concessão do auxílio doença, seja por motivo de doença ou acidente e sobre o abono constitucional de férias (1/3), porquanto tais verbas se revestem de caráter indenizatório, não sendo consideradas contraprestação pelo serviço realizado. Precedentes do STF, STJ e desta Corte.

III – A remuneração de férias e salário maternidade possuem natureza salarial e, por isso, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes.

IV - A compensação das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos empregados/segurados far-se-á com contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, nos termos do disposto no art. 26, parágrafo único, da Lei 11.457/2007. Nos termos do CTN e da remansosa jurisprudência de nossos Tribunais, a compensação poderá ocorrer com débitos vencidos ou vincendos.

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. (...).

VII – Apelações da impetrante, da União Federal e remessa oficial parcialmente providas. (grifos nosso).

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 abrazeirado 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.** – destacado e grifado.

Como visto até aqui, as mudanças sociais e legislativas naturalizaram que determinados dispositivos legais que se encontravam harmonizados com o sistema passaram a ter seu enunciado dissociado da realidade.

Nesse sentido, o ordenamento jurídico hodierno indica para a observância de precedentes vinculantes, em clara relativização das normas e até mesmo da coisa julgada, a exemplo dos artigos 489, § 1º, V e VI, 926 e 927, do Código de Processo Civil. Transcreve-se:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. **Os juízes e os tribunais observarão:**

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores. – destacado e grifado.

E mais especificamente para o caso em estudo, a vinculação da Administração Pública aos precedentes emanados pelos Tribunais Superiores é normatizado através do Parecer nº 492/2011, assim ementado:

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO OU JURÍDICOS. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. JURISPRUDÊNCIA DO PLENO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

Corroborando o texto acima, tem-se a Portaria PGFN nº 502/2016, que em seu art. 2º, inciso V, assim determina:

Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: (...)

V - tema definido em sentido desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ ou pelo Tribunal Superior do Trabalho - TST, em sede de julgamento de casos repetitivos, inclusive o previsto no art. 896-C do Decreto-Lei n. 5.542/1943;

Todos os dispositivos mencionados e transcritos visam ao tratamento igualitário entre diferentes jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por conseguinte, conferir a tais jurisdicionados segurança jurídica e justiça de índole material.

Não por outro motivo, forte nas alegações alçadas no caso concreto pelo contribuinte, bem como pela evolução normativa e jurisprudencial do sistema normativo brasileiro, o CARF reputou válido o pedido de compensação formulado pelo contribuinte antes do trânsito em julgado, ainda que contrário à literalidade da regra extraída do art. 170-A do CTN, asseverando, inclusive, que um dos escopos da existência do processo administrativo fiscal era evitar a judicialização de demandas tributárias, o que, no caso *in concreto*, seria delimitada por questão meramente formal, qual seja, o disposto na Portaria PGFN nº 502/2016, art. 2º, inciso V, transcrito anteriormente.

A seguir será demonstrada as diferentes correntes jurisprudenciais, contrárias e favoráveis, sobre a possibilidade de compensação tributária de créditos em demandas não transitadas em julgado.

2 REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Em atenção ao conteúdo dos capítulos anteriores, em 10 de janeiro de 2001 foi feita a inclusão pela Lei Complementar nº 104/2001 do artigo 170-A no Código Tributário Nacional, assim, a evolução e revisão da jurisprudência terá essa data como marco inicial, sem prejuízo

de um pequeno introdutório normativo antecedente a 2001 para fins de contextualização do cenário em que se fazia necessária a restrição do artigo 170-A, do CTN.

O termo da análise será ditado quando da definição da força vinculante dos precedentes judiciais, cujo conteúdo foi posteriormente positivado no Código de Processo Civil de 2015, tais como os acórdãos do STF em controle concentrado de constitucionalidade, as súmulas vinculantes, os acórdãos em incidentes de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas, e os acórdãos do STF ou do STJ no julgamento de recursos extraordinários (atribuindo-se a repercussão geral) ou especiais (com atribuição do rito dos recursos em repetitivos).

Antes da introdução do artigo 170-A do CTN, estava em vigor a Lei nº 9.430/1996 que, a partir do seu artigo 77, disciplinava as hipóteses em que a Administração Tributária Federal (PAULSEN, 2019, p.293), relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, pudesse: “(i) *abster-se de constituí-los; (ii) retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; e (iii) - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais*”.

A regulamentação da indigitada norma se deu através do Decreto nº 2.346/1997 que, ainda em vigor, consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências.

Dentre os seus dispositivos, destacam-se que as decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, bem como facultam hipóteses exaurientes para que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do STF que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que: (i) não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados; (ii) - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União; (iii) - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição; e (iv) - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Neste sentido, tem-se a observância obrigatória da Administração Pública nas hipóteses elencadas de procedimentos com os créditos tributários a partir de inconstitucionalidade declarada pelo Supremo das normas correspondentes.

Para melhor visualização do preceito e hipóteses, transcreve-se o conteúdo aqui versado sobre o Decreto nº 2.346/1997: Em atenção ao conteúdo dos capítulos anteriores, em 10 de janeiro de 2001 foi feita a inclusão pela Lei Complementar nº 104/2001 do artigo 170-A no Código Tributário Nacional, cuja redação aduz que “a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”, assim, a evolução e revisão da jurisprudência terá essa data como marco inicial, sem prejuízo de um pequeno introdutório normativo antecedente a 2001 para fins de contextualização do cenário em que se fazia necessária a restrição do artigo 170-A, do CTN.

Neste sentido, quando da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, dos Decretos-leis nº 2.445/1988 e 2.449/1988, ou mesmo da definição de que o salário-maternidade não integrava as bases de cálculo das contribuições previdenciárias – tema nº 72 da Repercussão Geral –, os Tribunais Regionais Federais passaram a deixar de aplicar a restrição de compensação assentada no artigo 170-A, do CTN.

Vejamos alguns julgados (destacados e grifados, onde houver):

PROCESSUAL CIVIL. PRELIMINAR AFASTADA. APELAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL PARCIALMENTE PREJUDICADA. ERRO MATERIAL. TRIBUTÁRIO - FINSOCIAL - INCONSTITUCIONALIDADE DAS MAJORAÇÕES DE ALÍQUOTA. COMPENSAÇÃO APENAS COM A CSSL E A COFINS.

1- A ação que visa à compensação tributária tem natureza de obrigação de não fazer, pois objetivam impedir que a Fazenda Pública pratique atos que impeçam a realização do procedimento compensatório nos moldes requeridos pelo autor, na medida em que, nos termos art. 66 da Lei 8.383/91, este ato deve ser realizado por conta e risco do mesmo. (...)

8. No que tange ao artigo 170-A do CTN, seguindo orientação firmada recentemente por esta Turma, cumpre ressaltar que tratando-se de exação cuja inconstitucionalidade já foi amplamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, não há que se aguardar o trânsito em julgado para efetuar a compensação, pois não se vislumbra mais a possibilidade de reforma neste aspecto.

9. Observar-se-á, a teor do artigo 195 do CTN, o direito da autoridade administrativa em proceder a plena fiscalização acerca da existência ou não de créditos a serem compensados, exatidão de números e documentos comprobatórios, "quantum" a compensar e conformidade do procedimento adotado com os termos da lei nº 8.383/91. (...).

(AC 1999.61.00.024793-2/SP, Rel. Desembargador Federal Lazarano Neto, Sexta Turma, DJU p.337 de 21/05/2007)

TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO - PIS E COFINS - LEI 9.718/98 - BASE DE CÁLCULO - PRECEDENTE DO E. STF - COMPENSAÇÃO - POSSIBILIDADE - ART. 170-A - INAPLICÁVEL - CORREÇÃO MONETÁRIA - SELIC. (...)

2. O Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário nº 357.950/RS e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para **declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98**, entendimento assentado, que adoto nos estritos limites da decisão proferida. (...)

5. **Inaplicável a disposição contida no art. 170-A do CTN, porquanto a discussão judicial sobre o tema encontra-se superada ante a decisão da Corte Suprema**, conforme entendimento firmado nesta Sexta Turma. (...)

7. Ressalvado o direito da autoridade administrativa em proceder a plena fiscalização acerca da existência ou não de créditos a serem compensados, exatidão dos números e documentos comprobatórios, "quantum" a compensar e conformidade do procedimento adotado com a legislação de regência.

(AMS 2006.61.20.000835-6, Rel. Desembargador Federal Mairan Maia, Sexta Turma, DJF3 CJ1 p.479 de 31/08/2009)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO POR MOTIVO DE DOENÇA. UM TERÇO DE FÉRIAS. VERBAS DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA. EXAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DEVIDA. COMPENSAÇÃO. (...)

5. **A restrição à compensação, prevista no art. 170-A do CTN, não se aplica aos autos**, por ter o mandado de segurança, como garantia constitucional, caráter mandamental, que impõe à Administração uma prestação específica, material e in natura, a ser satisfeita de plano, **aliado à circunstância de o direito vindicado, no plano infraconstitucional, estar reconhecido por jurisprudência dominante do STJ. Portanto, a rigor, não se pode afirmar que há tributo contestado se o tribunal superior competente já reconheceu a tese do contribuinte.**

6. Apelação da impetrante parcialmente provida.

7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas.

(Apelação/Reexame Necessário 2008.33.00.010682/BA, Rel. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim De Sousa, Oitava Turma, DJ 11/09/2009)

PREVIDENCIÁRIO. FÉRIAS. 1/3 CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

1. Os primeiros quinze dias de afastamento do empregado, por motivo de doença, constituem causa interruptiva do contrato de trabalho, portanto, os valores pagos pelo empregador, nesse período, não têm natureza salarial, mas sim indenizatória, não se sujeitando, à incidência de contribuição previdenciária, que tem por base de cálculo a remuneração percebida habitualmente (arts. 59 e 60, § 3º, da Lei n. 8.213/91).

2. O adicional de 1/3 de férias não integra o conceito de remuneração, razão pela qual não há de se falar em incidência de contribuição previdenciária.

3. **O salário-maternidade e as férias integram o salário-de-contribuição, compondo, assim, a base de cálculo da contribuição previdenciária.**

4. Apelação do impetrante parcialmente provida para reconhecer a inexistência de relação jurídica que o obrigue ao recolhimento também de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a seus empregados a título de 1/3 constitucional de férias, compensando-se, observada a prescrição decenal, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, corrigidos pela SELIC, **afastada a aplicação do art. 89 da Lei n. 8.212/91 e sem a limitação do art. 170-A do CTN, inclusive quanto ao deferido na sentença (primeiros 15 dias)**. Apelação da Fazenda e remessa oficial não providas (Apelação/Reexame Necessário 2008.34.00.004991-5/DF, Rel. Desembargador Federal Osmane Antônio dos Santos (Conv), Oitava Turma, DJ 30/06/2009)

Assim, em atenção aos julgados, é recorrente o afastamento das restrições impostas pelo artigo 170-A do CTN quanto à compensação de créditos tributários somente após o trânsito em julgado, a rigor dos precedentes vinculantes firmados com a definição da natureza jurídica do salário maternidade², da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 e dos Decretos-leis nº 2.445/1988 e 2.449/1988, por exemplo.

Todavia, ainda que sejam recorrentes os julgamentos amplamente favoráveis ao contribuinte tendentes à relativização ou ao afastamento da restrição imposta pelo artigo 170, há de se mencionar que o STJ, decidindo em 2010 a questão da compensação tributária de

² Tema 72, da Repercussão Geral, RE 576967, cujo julgamento assentou:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 72 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu §9º, alínea a, em que se lê "salvo o salário-maternidade", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Dias Toffoli (Presidente), que negavam provimento ao recurso. Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade". Plenário, Sessão Virtual de 26/06/2020 a 04/08/2020.

créditos controvertidos sob o rito dos recursos em repetitivo, concluiu que a vedação do artigo 170-A do CTN, aplica-se, inclusive, às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. Nos termos do 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", vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp nº 1.167.039/DF, Primeira Seção, Ministro Relator Teori Zavascki, DJe de 02/09/2010)

No seu voto, o Ministro Relator Teori Zavascki aduziu:

2. Conforme se sabe, a compensação tributária é admitida sob regime de estrita legalidade. É o que estabelece o art. 170 do CTN:

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

Entre as várias disposições normativas editadas pelo legislador ao longo do tempo, estabelecendo modos e condições para a efetivação de compensação tributária, uma delas é a do art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, objeto da controvérsia dos autos, que assim dispõe:

"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".

Ora, essa norma não traz qualquer alusão, nem faz qualquer restrição relacionada com a origem ou com a causa do indébito tributário cujo valor é submetido ao regime de compensação.

Nem de seu texto expresso, nem de seu sentido implícito é possível extrair a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, de que estaria fora de seu comando normativo a compensação de tributos considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Não há, no STJ, qualquer precedente que possa abonar a tese do referido acórdão. Pelo contrário, em precedentes desta Corte que fizeram incidir o art. 170-A do CTN, a compensação dizia respeito justamente a tributos declarados inconstitucionais, inclusive em situações

semelhantes à aqui discutida (indébito tributário relativo a PIS/COFINS, recolhido nos termos dos DLs 2445/88 e 2449/88). Veja-se, a título exemplificativo: AgRg no REsp 1.059.826/SC, 1ª Turma, Min. Benedito Gonçalves, DJe de 03/09/2009; REsp 1.014.994/MS, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJe de 19/09/2008; REsp 923.736/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 08/06/2007. Embora seja certo que a questão aqui colocada não foi objeto de expressa deliberação nos referidos precedentes, também é certo que neles foi adotado entendimento com o qual não se compatibiliza o acórdão recorrido.

Afirma-se, em suma, que, **em se tratando de pretensão à compensação de crédito contra a Fazenda objeto de controvérsia judicial, o requisito trazido pelo art. 170-A do CTN (trânsito em julgado da sentença que afirma a existência do crédito em favor do contribuinte) aplica-se também a indébitos tributários decorrentes de vício de inconstitucionalidade.** – destacado e grifado.

Neste contexto, considerando a palavra última emanada pelo Superior Tribunal de Justiça, sobretudo no que se assentou no julgamento do Recurso Especial transcrito imediatamente acima, REsp nº 1.167.039/DF, restou, até então, a vigorar a restrição imposta pelo artigo 170-A, do CTN quanto à compensação tributária se operar tão somente quando verificado o trânsito em julgado da demanda que se discutem os créditos.

Por oportuno, adiantando-se o capítulo mais a frente que tratará das normas atinentes à matéria, se verificará que, com a vigência em 2015 do Código de Processo Civil atual, o sistema de precedentes foi definitivamente positivado, deixando de ser uma construção doutrinária-jurisprudencial para então se conformar como norma de direito positivo

3 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO

Conforme ensina o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho³, para outras modalidades além do pagamento, a obrigação tributária igualmente se extingue através da compensação, tendo-se por pressuposto duas relações jurídicas diferentes, em que o credor de uma é devedor da outra e vice-versa.

O Código Civil dispõe sobre o instituto da compensação no artigo 368, definindo-a assim: “*Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem.*”

E continua: Quatro requisitos são tidos como necessários à compensação: a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; e d) fungibilidade das coisas devidas (CC, art. 369).

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 394

Especificamente para a compensação em estudo, o Professor prossegue:

Sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação, como forma extintiva, mas desde que haja lei que a autorize. É a seguinte a redação do seu art. 170:

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

A compensação no direito tributário apresenta a particularidade de comportar o encontro de relações obrigacionais em que uma delas, a que tem o sujeito passivo por credor, seja vincenda. Em situações dessa natureza, segundo o parágrafo único do art. 170, a lei determinará a apuração do montante, não podendo conceder desconto que ultrapasse a taxa de 1% ao mês pelo tempo que decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (...)

Significativa alteração, promovida pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, dispôs que, no âmbito judicial, a compensação, mediante o aproveitamento de tributos indevidamente recolhidos, somente será autorizada após o trânsito em julgado da decisão.

Em outra obra⁴, o Professor salienta que os Tribunais brasileiros entendem que a compensação está condicionada à existência de norma individual e concreta de caráter definitivo, não se compadecendo com a provisoriedade.

Nesse sentido, chama atenção que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 212, segundo a qual medida liminar não se presta para certificar a extinção dos créditos tributários decorrente de compensação, bem como para a Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o art. 170-A ao Código Tributário Nacional, vedando que se efetue, antes do trânsito em julgado da decisão, o aproveitamento de créditos tributários sujeitos à contestação judicial (MARINS, 2019 p.602). Veja-se:

Tenho ressaltado a necessidade de constituição do crédito tributário e do débito do Fisco, mediante a linguagem prevista pelo ordenamento, para que a compensação se verifique.

Ademais disso, para que se tenha por concretizada a compensação, necessário se faz o efetivo “encontro de contas”, formalizado por linguagem juridicamente reconhecida.

Não correndo no mau vezo de reiterar as afirmativas, vale repisar: para que a compensação seja efetuada é imprescindível além da existência de duas normas jurídicas individuais e concretas – uma, constituindo o débito do contribuinte e outra, formalizando o débito do Fisco – que se realize a combinação entre elas, fazendo surgir uma terceira, consistente na norma individual e concreta de compensação tributária. E os sujeitos

⁴ *Idem*, **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo Noeses, 2013, p. 562 e 563.

habilitados a expedir a norma individual e concreta da compensação, formalizando o “encontro de contas”, são a autoridade administrativa, a autoridade judiciária e, em algumas hipóteses, a lei autoriza que tal expediente caiba ao particular.

Sobre o assunto, têm entendido os Tribunais brasileiros que a compensação, como modalidade extintiva da obrigação tributária, está condicionada à existência de norma individual e concreta de caráter definitivo, não se compadecendo com a provisoriedade. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula n. 212, segundo a qual medida liminar não se presta para certificar a extinção dos créditos tributários decorrente de compensação. A Lei Complementar n. 104/2001, por sua vez, acrescentou o art. 170-A ao Código Tributário Nacional, vedando que se efetue, antes do trânsito em julgado da decisão, o aproveitamento de créditos tributários sujeitos à contestação judicial.

Os preceitos mencionados impedem a extinção dos vínculos que sejam objeto de compensação tributária realizada com fundamento em norma individual e concreta susceptível de alteração.

Por tais razões, não obstante a propositura de medida judicial seja vantajosa no sentido de demarcar a atuação do contribuinte, impedindo que se opere a prescrição relativamente aos últimos 5 (cinco) anos, tal opção inviabiliza que a compensação se opere de forma imediata. Trata-se, sem dúvida, de alternativa conservadora, pois os riscos são pequenos e a pretensão será alcançada em longo prazo. Isso porque, nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional: “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”.

Diante desse quadro legislativo, recomenda-se que o contribuinte, ao propor medida judicial, pleiteie a concessão de liminar ou de tutela antecipada, de modo que se suspenda a exigibilidade do crédito tributário com o qual se deseja compensar o débito da Fazenda. Suspende-se a exigibilidade dos débitos vincendos do contribuinte até o montante do indébito que se pretende compensar. Nesse caso, a decisão judicial sem trânsito em julgado não desencadeia efeito extintivo, mas tão somente suspensivo da exigibilidade do crédito.

O posicionamento adotado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho é claro no sentido de que os preceitos da compensação impedem a extinção dos vínculos que sejam objeto de norma individual e concreta suscetível de alteração. Em outras palavras, é forte o seu posicionamento de que a compensação tributária somente deve se operar com o trânsito em julgado da demanda que detenha os créditos discutidos, estes, alicerçados no que dispõe o Código Tributário Nacional em seu artigo 170-A.

Assim como para Paulo de Barros Carvalho, é correligionário da mesma tese de compensação somente após o trânsito em julgado o Professor Leandro Paulsen⁵, advertindo que, sempre que o crédito invocado pelo contribuinte tiver como fundamento a inconstitucionalidade de lei instituidora do tributo ou a ilegalidade de atos normativos com suporte nos quais tenha sido exigido, a compensação dependerá de prévio reconhecimento, pelo Judiciário, da inexistência da obrigação.

E continua:

Ademais, **a compensação só poderá ocorrer após o trânsito em julgado da decisão judicial, quando se terá certeza quanto à existência do crédito, nos termos do art. 170-A do CTN.** Não é imprescindível que haja pedido expresso de compensação e dispositivo sentencial nesse sentido, mas que reste declarada a inexistência da obrigação de modo que se possam considerar os pagamentos realizados como efetivamente indevidos e, portanto, passíveis de ressarcimento, o que enseja a incidência dos dispositivos legais autorizadores da compensação. – destacado e grifado.

Em sentido contrário e inserido no contexto da pandemia mundial provocada pelo novo coronavírus, o Professor Arthur Maria Ferreira Neto⁶ faz menção que os comandos normativos foram projetados para aplicação no que chama de “casos normais e ordinários”.

No contexto pandêmico, assevera que:

(...) em juízo de equidade, possível seria ao magistrado “avaliar a situação concreta e nela identificar a presença de elementos particulares de anormalidade ou excepcionalidade, assim fundamentos, expressa e publicamente a necessidade de se afastar daquele caso concreto específico a incidência do que está previsto no texto da lei”, atuando a equidade neste cenário como um instrumento a mitigar os “efeitos colaterais nefastos que surgem quando da aplicação acrítica e imponderada da lei diante de circunstância anormal e de exceção”. – grifado.

O raciocínio que se adota tende a se adequar à situação vivenciada, qual seja, os graves efeitos econômicos decorrentes da Covid-19 que impactaram seriamente a capacidade de adimplemento das obrigações, inclusive tributárias, de diversos Contribuintes.

Prossegue o Professor destacando que a inserção da regra do art. 170-A do CTN veio na esteira das disposições da Súmula 212 do STJ – vistas anteriormente com o posicionamento do Professor Paulo de Barros Carvalho – a qual fixou o entendimento de que a compensação

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª ed. São Paulo Saraiva, 2019, p. 292.

⁶ FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Pandemia da Covid-19 e a possibilidade excepcional de compensação antes do trânsito em julgado**.

tributária não poderia ser admitida por decisões precárias (antecipação de tutela), tendo em vista a possível insegurança jurídica que tal situação poderia ocasionar e probabilidade iminente de reversão da medida.

Contudo, conforme vislumbrado no caso concreto apresentado no capítulo 2, o posicionamento emanado pelo CARF adverte que a existência de decisões proferidas sob efeitos vinculantes seria suficiente para sopesar o que determina o artigo 170-A sob a ótica da segurança jurídica que se pretende tutelar.

Nesse sentido, expõe o Professor Ferreira Neto:

(...) nas situações em que já haja decisão vinculante de tribunal superior, reconhecendo a existência de determinado indébito tributário, sequer deveria persistir interesse processual para o contribuinte ir a Juízo para veicular, de modo redundante, pleitos individuais com esse mesmo propósito (...)

(...) nesse contexto pandêmico, na exata medida em que o Judiciário deverá agir para minimamente preservar o salário de trabalhadores nos rompimentos de contrato trabalho (...), no mesmo sentido deverá esse órgão mobilizar seus esforços para (...) tomar medidas necessárias para preservação de empresa (...), **dentre as quais a possibilidade de afastar a incidência do artigo 170-A do CTN.** – destacado e grifado.

Adensando-se o posicionamento ora verificado, o Professor Ferreira Neto entende que, seja consequência do atual cenário pandêmico, seja porquanto resta positivado no ordenamento jurídico a observância dos precedentes vinculantes, é medida que se impõe o afastamento da restrição tida no artigo 170-A quanto à compensação somente após o trânsito em julgado.

A seguir, serão verificadas as normas que concentram a matéria em exame

4 NORMAS QUE REGULAMENTAM A MATÉRIA

Conforme estudado até aqui e, de acordo com a parte final do capítulo que tratou da evolução jurisprudencial do tema, foi adiantado que o ordenamento jurídico brasileiro prevê a observância dos precedentes vinculantes.

Assim, antes de propriamente adentrar-se nas normas que tratam da compensação, é necessário que sejam aclaradas as normas que tratam dos precedentes vinculantes, a exemplo dos artigos 489, § 1º, V e VI, 926 e 927, do Código de Processo Civil. Transcreve-se novamente:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. **Os juízes e os tribunais observarão:**

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Ainda, tenha-se por certo que há vinculação da Administração Pública aos precedentes emanados pelos Tribunais Superiores com normas infralegais, a exemplo do Parecer nº 492/2011 e a Portaria PGFN nº 502/2016. Veja-se, respectivamente:

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO OU JURÍDICOS. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. JURISPRUDÊNCIA DO PLENO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões,

interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: (...)

V - tema definido em sentido desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ ou pelo Tribunal Superior do Trabalho - TST, em sede de julgamento de casos repetitivos, inclusive o previsto no art. 896-C do Decreto-Lei n. 5.542/1943;

Passo seguinte, propriamente adentrando-se à limitação do objeto deste artigo, qual seja, a compensação tributária no âmbito federal, tem-se que o instituto da compensação se encontra normatizada no Código Tributário Nacional, artigo 170 e 170-A, principalmente, dentre outras normas em legislação ordinária que preveem essa modalidade de extinção do crédito tributário.

A compensação que, repisa-se, está limitada no presente artigo à análise pela esfera federal, foi inicialmente regulamentada através da Lei nº 8.383/1991, que institui a Unidade Fiscal de Referência – UFIR, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências que, especificamente em seu artigo 66, tratou o seguinte:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

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

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Da literalidade do artigo transcrito, ainda que inaugurada a compensação a partir de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, havia logo em seu parágrafo primeiro a restrição de que o instituto somente se operaria com tributos da mesma espécie.

À época já se ouviam críticas do sistema, visto que muitos contribuintes, sobretudo os que era assistidos por regimes especiais tributários, comumente tinham superávit de uns em detrimento de outros. O questionamento era o mais singelo: se os recolhimentos federais têm como destino o Erário, por que a proibição de intercambialidade das exações?

Em meados de 1995 entrou em vigor a Lei nº 9.250 que alterava a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dava outras providências, normatizando em seu artigo 39 que a compensação de que trata o artigo da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes, isto é, criou-se a exigência da destinação constitucional (TROIANELLI, 2001, p.58).

Acolhendo-se os anseios econômicos, sociais, bem como a realidade vivenciada pelos contribuintes, em 1996 foi editada a Lei nº 9.430 com o propósito de dispor sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta, dentre outras providências, cujo artigo 74 assim dispôs:

Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, **poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.** – destacado.

Harmonizando a redação acima com o que dispõe a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942, especificamente o seu artigo 2º, § 1º: “*Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*” – nota-se que, ainda que não tenha mencionado as Leis nº 8.383/1991 e nº 9.250/1995, parte da doutrina passou a entender que a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 era incompatível com as mencionadas anteriormente e, sendo mais atual, derrogava-as.

Em termos práticos, o que ocorreu foi a coexistência das normas e o contribuinte sujeito a regimes de compensação distintos.

Prosseguindo-se, e ainda no âmbito da Lei nº 9.430/1996, foi editada em 2002 a Medida Provisória nº 66, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002 – Lei do PIS – que em seu preâmbulo, dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição PIS/Pasep, nos casos que especifica; o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais; a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas; a legislação aduaneira; e a compensação de créditos fiscais, dando nova redação para o artigo 74, da Lei nº 9.430/1996. Veja-se:

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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Assim, a compensação passou a ser autorizada mediante a apresentação de declaração, pelo sujeito passivo, com as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, extinguindo-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, obstando a compensação do saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física e os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

Em 2003, repetindo-se os feitos dos veículos normativos de 2002, foi editada a Medida Provisória nº 135, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003 – Lei do COFINS – que, em seu preâmbulo altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências, editou mais uma vez o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, da seguinte forma:

Art. 74.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do

Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

.....

Das mudanças mais significativas, foi previsto o prazo prescricional de cinco (5) anos contados da entrega da declaração do contribuinte, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensado.

Noutra via, criou o sistema de que se a homologação no prazo de cinco (5) anos descritos no § 5º, a compensação operaria definitivamente a extinção do crédito compensado, nos termos do Código Tributário Nacional, art. 156, II.

Após as modificações perpetradas pelos veículos normativos mencionados, o aperfeiçoamento da redação do artigo do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, assentou a previsão de compensação dos créditos reconhecidos judicialmente, após o trânsito em julgado da decisão, alinhando-se com a disposição do artigo 170-A, do CTN.

No ano de 2004 foi editada a Lei nº 11.051, que dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da CSLL e do PIS/COFINS não cumulativas, dentre outras providências, acrescentou no artigo 74, da Lei nº 9.430/1996, os incisos IV, V e VI, no seu § 3º, além dos parágrafos 12, 13 e 14, restando assim:

Art. 74.

.....

§ 3º

.....

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

.....

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

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

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

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

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

Em 2009 foi editada a Lei nº 11.941, alterando a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concedendo remissão nos casos em que especifica; instituindo regime tributário de transição; alterando diversas normas federais e, principalmente editando o artigo 74, da Lei nº 9.430/1996. Veja-se:

Art. 74.

§ 12.

II –

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Assim, com as edições perpetradas em 2004 e 2009, foram normatizadas as hipóteses em que a compensação seria considerada não declarada, a saber, sem que o bojo da declaração seria apreciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Esmiuçando, diferentemente da não homologação da compensação em que o contribuinte pode desafiar a decisão administrativa com a interposição de Manifestação de Inconformidade, nos casos em que a compensação for considerada não declarada caberá tão somente recurso administrativo no prazo de dez (10) dias, sem efeitos suspensivos.

O procedimento da compensação por motivação do sujeito passivo está positivado, principalmente, no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, de tal modo que a compensação de ofício – aquela praticada diretamente pela Administração Pública – é regulamentada pelo Decreto-Lei

nº 2.287/1986 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.196/2005), cujo artigo 7º assim regula:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Existindo, nos termos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Esclareça-se que a compensação de ofício é um procedimento adotado pela Administração Pública sempre que se quer evitar que um contribuinte devedor da Fazenda adote o procedimento de ressarcimento ou restituição de indébitos .

Por fim, as modalidades de compensação tributária são infralegalmente reguladas pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.717/2017 – IN 1717 – que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo como objeto e âmbito de aplicação o que descreve o seu artigo 1º:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

- I - contribuições previdenciárias:
- a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;
 - b) dos empregadores domésticos;
 - c) dos trabalhadores e dos segurados facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição;
 - d) instituídas a título de substituição; e
 - e) referentes à retenção na cessão de mão de obra e na empreitada; e
- II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

5 CONCLUSÃO

Ante o exposto neste artigo, conclui-se que a questão da compensação antes do trânsito em julgado encontrou então multiplicidade nas demandas dos tribunais administrativos e judiciais que, embora contraposto à literalidade do artigo 170-A do CTN, não eram raras as decisões que garantiam a compensação tributária pelo contribuinte antes do trânsito em julgado – lastreando-se nos paradigmas vinculantes.

A própria Administração Pública, através de normas infralegais, se vincula aos precedentes emanados pelos Tribunais Superiores, a rigor, por exemplo, do Parecer nº 492/2011, da Portaria PGFN nº 502/2016.

Segundo o precedente do Superior Tribunal, a norma colhida no CTN através do artigo 170-A não trazia qualquer alusão ou restrição relacionada com a origem ou a causa do indébito tributário submetido ao regime de compensação.

Neste contexto, considerando a palavra última emanada pelo Superior Tribunal de Justiça, sobretudo no que se assentou no julgamento do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, restou, até então, a vigorar a restrição imposta pelo artigo 170-A, do CTN quanto à compensação tributária se operar tão somente quando verificado o trânsito em julgado da demanda que se discutem os créditos.

Em outra via, a medida reimposta pelo Superior Tribunal de Justiça em que o contribuinte somente poderia compensar os créditos tributários após o trânsito em julgado de suas demandas individualizadas novamente ambientou um ‘atraso’ para a legislação brasileira, especialmente quando o cenário em ascensão concatenava harmoniosamente o fruto das decisões com as normas jurídicas, sobretudo porquanto atendia aos princípios constitucionais da isonomia e da razoável duração do processo.

A restrição em tela é criticável, visto que as situações em que exista decisão vinculante de Tribunal Superior em que se decida unisonamente sobre determinado tema, sequer deveria persistir o interesse processual individual de cada jurisdicionada para demandar em juízo o idêntico propósito, ainda mais quando em razão dos tão mencionados princípios constitucionais da isonomia e da razoável duração do processo o judiciário deveria ser o seu maior garantidor, sem prejuízo de com tal adoção, permitir a diminuição da litigância, dos efeitos jurídicos e econômicos de uma medida restritiva, tal qual o afastamento da restrição de compensação somente após o trânsito em julgado.

Nessa toada a compensação tributária antes do trânsito em julgado segue por caminhos constantemente incertos, sofrendo reveses e evoluindo em alguns pontos, mas sempre sem uma resposta objetiva ao contribuinte.

O sistema judiciário detém de ferramentas fartas em um contexto de direito moderno e interconectado que, quando conjugados, logicamente se afetam, mas também solidificam um certo padrão que pouco a pouco deixa de sofrer com os reveses em comento. Ou ao menos deveriam deixar de sofrer.

Ainda, se o sistema de precedentes garante que certa demanda terá sempre o mesmo desfecho que a elas análogas, não há razões para se limitar os direitos do contribuinte com as restrições impostas pelo artigo 170-A do Código Tributário Nacional, pois é certo o deslince quando perfilhado ao paradigma de referência.

Sem prejuízo, em um hipotético contexto de uma matéria definida por um Tribunal Superior, favorável aos interesses do contribuinte, inclusive seguida pelos Tribunais inferiores e com garantia de compensação dos excessos verificados a partir daquele paradigma, feriria o princípio constitucional da isonomia ao não observar para outro jurisdicionado em situação semelhante tal deslince.

E é certo que a redação do art. 170-A conspira contra a isonomia ao penalizar o contribuinte que exerce seu constitucional direito de ação, visto deixá-lo em condição de desigualdade jurídica quando relacionado ao não litigante, penalizando o contribuinte demandante por fatores alheios à sua intervenção e vontade, tal qual a demora na prestação da tutela jurisdicional.

Em face do exposto, ante os avanços do direito brasileiro com o sistema de precedentes judiciais – a rigor de que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente, de que ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação, de que os magistrados

observarão as decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, os enunciados das súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional, bem como a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados – é concludível que, em sendo favoráveis, tais precedentes se mostram sólidos para afastar o óbice da compensação somente após o trânsito em julgado previsto no CTN em seu artigo 170-A, tornando desnecessário o trânsito em julgado para as demandas individuais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Código de Defesa do Consumidor.

NOVAES, A. G. Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

McCULLOUGH, S. S. Mastering commerce logistics. Cambridge: Forrester Research, 1999

ASSOCIAÇÃO PAULISTA DAS AGÊNCIAS DIGITAIS. APADI. Guia de e-Commerce, 2013.

MAGALHÃES, Alexandre Sanches. Social Commerce no Brasil: Uma Perspectiva do Usuário. 2013.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial, 2019.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Comentários aos novos dispositivos do CTN: A LC 104, 2001.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 2016.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Pandemia da Covid-19 e a possibilidade excepcional de compensação antes do trânsito em julgado.