

Inspere
LLM em Direito Tributário

Daniel Paulino de Almeida

**Crítica à aplicação irrestrita do artigo 170-A do Código Tributário Nacional na
compensação tributária de crédito decorrente de decisão judicial: o Código de
Processo Civil de 2015 e a evolução do processo tributário**

São Paulo
2021

Daniel Paulino de Almeida

**Crítica à aplicação irrestrita do artigo 170-A do Código Tributário Nacional na
compensação tributária de crédito decorrente de decisão judicial: o Código de
Processo Civil de 2015 e a evolução do processo tributário**

Monografia apresentada ao programa de LLM
em Direito Tributário como requisito parcial
para a obtenção do título de pós-graduado em
Direito Tributário.

Orientador: Prof. Marcelo Fonseca Vicentini

São Paulo

2021

Agradecimentos

Sinto-me feliz em poder realizar este trabalho, símbolo da conclusão de mais de dois anos de vinculação a uma instituição de ensino de tamanha qualidade e que tanto me ensinou como o Insper.

Agradeço a todos os professores do curso que muito contribuíram para minha formação e para a qualidade desse trabalho, em especial ao Professor Marcelo Vicentini, por ter sido meu orientador e ter desempenhado tal função com a dedicação e amizade que demonstrou em todas as disciplinas que tive o privilégio de ser seu aluno.

Agradeço também aos meus colegas de trabalho do escritório Prado e Queiroz Advogados, verdadeiros amigos, por todos o incentivo, companheirismo e ensinamento.

Por fim, meu agradecimento eterno a meus pais, por todo o amor, apoio, suporte e carinho que tanto contribuem para minha evolução pessoal e profissional.

Resumo

O presente estudo tem por escopo a análise acerca da possibilidade de relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, que impede a compensação de crédito tributário até o trânsito em julgado da ação judicial que reconheça o crédito, de modo a possibilitar a compensação tributária antes do trânsito em julgado da ação individual, quando houver tese firmada nos Tribunais Superiores acerca da matéria discutida, em atenção à dinâmica de precedentes judiciais e ao instituto da tutela de evidência trazidos pelo Código de Processo Civil de 2015. O trabalho envolve a pesquisa legal, doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, apresentando-se uma crítica aos requisitos atuais para a compensação tributária e abordando como o instituto foi impactado pelo Novo Código de Processo Civil. Ao final, serão expostas conclusões acerca da possibilidade de uma reinterpretação do dispositivo legal em estudo, para adequar sua aplicação às inovações trazidas pela novel legislação processual, em atenção à melhor doutrina e a decisões judiciais já proferidas.

Palavras-chave: compensação tributária, trânsito em julgado, Código de Processo Civil de 2015, precedentes judiciais.

Abstract

This study aims to analyze the possibility of relativizing Article 170-A of the National Tax Code, which prevents the offsetting of tax credits until the legal action that recognizes the credit is final, in order to enable tax offsets before the res judicata of the particular action when there is precedent in the Superior Courts regarding the matter, taking into account the dynamics of judicial precedents and interlocutory relief brought by the Code of Civil Procedure of 2015. The study involved legal, doctrinal and case law research on the subject, presenting a critique of the current requirements for tax offsetting. Finally, arguments will be presented as to the possibility of reinterpreting the provision at hand in order to adapt it to the innovations brought about by the new procedural legislation, considering the best doctrine and decisions elaborated so far.

Keywords: tax offsetting, res judicata, Brazilian Civil Procedure Code of 2015, legal precedents.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REGULAMENTAÇÃO LEGAL E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	9
2.1 Disposições gerais acerca da compensação tributária.....	9
2.2 Contexto histórico anterior à inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional	12
2.3 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional: objetivo, panorama atual e críticas da doutrina.....	14
3 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015: SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIAIS E TUTELA DE EVIDÊNCIA	24
4 ANÁLISE DE PRECEDENTES FAVORÁVEIS À RELATIVIZAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	35
4.1 Precedentes judiciais	35
4.2 Precedente administrativo	39
5 POTENCIAIS IMPACTOS ECONÔMICOS DA MODULAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	44
6 CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo a demonstração da viabilidade de modulação dos efeitos do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, observa-se que o aludido dispositivo foi introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, com o objetivo de conferir maior segurança jurídica à compensação tributária.

Isso porque, à época de sua edição, era comum o ajuizamento de ações judiciais pelos contribuintes objetivando o reconhecimento liminar do direito à compensação de valores relativos a tributos indevidamente recolhidos, sendo essas liminares frequentemente concedidas pelo Poder Judiciário.

No entanto, como a discussão travada nessas ações judiciais era concernente a tributos cuja exigibilidade permanecia questionada em juízo, algumas decisões liminares, pela própria precariedade que lhes é inerente, acabavam reformadas posteriormente, sendo que a falta de legislação específica, a complexidade inerente à matéria, a incerteza no ressarcimento dos valores e o desgaste tanto do contribuinte como da Administração Pública para reverter as consequências da decisão provisória reformada são apenas alguns dos fatores que contribuíam para gerar enorme insegurança jurídica quanto à viabilidade da compensação imediata de tributos declarada em decisão judicial.

Nesse contexto, surge o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, e com ele a determinação de que a compensação tributária de créditos decorrentes de decisão judicial não poderia ser autorizada antes do seu trânsito em julgado.

A inovação legislativa serviu para resolver o problema quanto aos contratempos enfrentados tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes em caso de reforma de decisão judicial que autorizara a realização de compensação de créditos.

Contudo, com o passar dos anos e o desenvolvimento da legislação tributária e processual, notadamente com a edição do Código de Processo Civil de 2015 e o desenvolvimento da sistemática de precedentes, o mencionado artigo 170-A deixou de ter aplicabilidade irrestrita.

Isso porque, atualmente, não são raras as vezes em que não é necessário o trânsito em julgado de ação individual para que o crédito tributário seja dotado de liquidez e certeza.

É o caso, por exemplo, das questões já submetidas a julgamento em controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ou no julgamento de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, entre outras decisões que por sua natureza vinculam obrigatoriamente as instâncias judiciárias e administrativas inferiores, bem como a própria Administração Pública.

Todavia, ainda que nesses casos o crédito já seja reconhecido como incontroverso, a compensação não será autorizada até que a ação individual proposta pelo contribuinte tenha seu trânsito em julgado, por força da vedação expressa prevista no aludido artigo 170-A, impondo-lhe uma morosidade desnecessária para a repetição dos valores recolhidos indevidamente, ao arrepio dos princípios da eficiência, da razoável duração e da celeridade do processo.

Nesse sentido, o presente trabalho demonstrará que o referido dispositivo legal merece ser reinterpretado e relativizado, principalmente quando considerado o atual cenário do sistema processual civil e tributário, parte de um processo de evolução que tem como desiderato permanente a eficiência do processo, a sua razoável duração, celeridade e o desafogamento da máquina pública.

Para tanto, inicialmente o estudo abordará as disposições gerais acerca do instituto da compensação tributária, abordando sua regulamentação legal e o entendimento da doutrina no que se fizer necessário.

Em seguida, será abordado detalhadamente o contexto histórico anterior à inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, passando-se a analisar o aludido dispositivo, seu objetivo, e os resultados obtidos com a sua edição.

Adiante, serão abordadas as inovações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, demonstrando-se a forma como o desenvolvimento do sistema de precedentes tornou ineficiente e inviável a aplicação irrestrita da vedação prevista no dispositivo em comento.

Ato contínuo, serão analisadas decisões favoráveis das esferas judicial e administrativa que tenham reconhecido o direito à compensação antecipada, em detrimento do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Logo após, será abordado o potencial impacto econômico trazido pela eventual relativização do dispositivo em análise, dado o grande número de processos que tratam do tema ou que poderiam ser afetados por essa mudança interpretativa.

Por fim, espera-se que as conclusões formuladas ao final do presente estudo possam servir de orientação para a atividade prática da advocacia no que se refere à obtenção de provimentos judiciais autorizando os contribuintes a procederem à compensação antecipada de créditos tributários com fundamento em teses firmadas pelos Tribunais Superiores, contribuindo para uma potencial mudança na visão que atualmente é predominante quanto aos requisitos para a compensação tributária.

2 REGULAMENTAÇÃO LEGAL E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Disposições gerais acerca da compensação tributária

Para o melhor desenvolvimento do presente estudo, inicialmente se fazem necessárias algumas observações acerca das características do instituto da compensação tributária em si, para então passar-se à análise das peculiaridades relativas ao artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, de plano, destaca-se que a compensação tributária é o mecanismo de recuperação de créditos tributários que garante ao contribuinte a maior celeridade na recuperação dos valores pagos indevidamente, conforme ensina José Eduardo Soares de Melo, referenciado por Eduardo Correa da Silva¹:

Funda-se na justiça e na equidade, revelando significativa utilidade, pois objetiva (implicitamente) evitar a multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas, etc.²

O fundamento legal para o aludido mecanismo é o artigo 170 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

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.³

¹ SILVA, Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada na Fundação Getúlio Vargas – FGV, 2017, p. 13.

² MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 340.

³ BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 06 abril 2021.

Relativamente à previsão legal supratranscrita, Eduardo Domingo Bottallo, citado por Eduardo Correa da Silva⁴, presta valiosos esclarecimentos acerca dos requisitos para a realização da compensação tributária:

Em primeiro lugar, é necessário, que as partes envolvidas sejam as mesmas (isto é, a mesma Fazenda Pública e o mesmo sujeito passivo tributário). As dívidas devem, pois, ser recíprocas. Além disso, os créditos do sujeito passivo tributário e do Fisco hão de ser líquidos e certos, já que, se dependerem da tomada de ulteriores providências administrativas ou jurídicas, para serem apurados, não se prestam à compensação. Ainda, é necessário que uma lei autorize, genérica ou especificamente, a compensação.⁵

Nesses termos, como o art. 170 do Código Tributário Nacional não autoriza, por si só, a compensação, impondo a necessidade de regulamentação por lei ordinária, referido instituto, no âmbito da legislação federal - que servirá como base para a análise objeto do presente estudo -, foi regulamentado no artigo 66, da Lei nº 8.383/1991 e nos artigos 73, parágrafo único, e 74 da Lei nº 9.430/1996, nessas linhas:

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.⁶

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:

⁴ SILVA, Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p.14.

⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Compensação Tributária e o Artigo 170-A do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]; BARRETO, Aires F... [et al.]. Grandes questões atuais do direito tributário, 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61-69.

⁶ BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/leis/L8383.htm. Acesso em 06 abril 2021.

- I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir;
- II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo.

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.⁷

Ressalte-se, por oportuno, que até o advento da Lei nº 10.637/2002, posterior à inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, o aludido dispositivo não previa o trânsito em julgado como requisito para a compensação de créditos reconhecidos judicialmente.

Sem prejuízo, da leitura dos referidos dispositivos, percebe-se a existência de hipóteses diversas para a realização da compensação de créditos tributários.

Nessa toada, Eduardo Correa da Silva, referenciando Tiago Cappi Janini⁸, pontua que são três as espécies de compensação tributária, senão vejamos:

Tomando-se por base a pessoa encarregada de produzir a norma individual e concreta necessária à sua concretização, a compensação pode ser classificada em três espécies: a compensação de ofício, realizada pela autoridade administrativa; a autocompensação, realizada pelo particular, quando identifica o indébito tributário; e a compensação decorrente de indébito tributário reconhecido judicialmente.⁹

O presente estudo se debruçará especialmente sobre a compensação decorrente de indébito tributário reconhecido judicialmente (regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/1996), sem deixar, contudo, de fazer os comparativos que se fizerem oportunos com a compensação realizada pelo contribuinte no momento do recolhimento do tributo devido por sua própria conta.

⁷ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em 06 abril 2021.

⁸ JANINI, Tiago Cappi. Compensação Tributária: Análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, 2008, p. 240.

⁹ SILVA, Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 24-25.

Por fim, no que tange à operacionalização, isto é, aos procedimentos para a sua concretização, a compensação tributária é regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, em seu artigo 65 e seguintes:

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.¹⁰

Destacada a base legal relativa ao instituto da compensação tributária, passa-se à análise do contexto histórico anterior à inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional.

2.2 Contexto histórico anterior à inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, e a consequente definição do novo sistema tributário nacional, o Poder Judiciário passou a enfrentar um número muito maior de discussões tributárias, consoante se depreende do seguinte trecho de parecer elaborado pela Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT:

[...] Os anos 1990 foram marcados por profundas alterações no nosso sistema jurídico: a primeira década da promulgação da nossa Constituição Federal e, portanto, do novo sistema tributário nacional. A década de 1990 também foi caracterizada pelo aumento de alguns tributos e da criação de outros. Um dos grandes exemplos foi o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS por meio da Lei 9.718/98, cujo artigo 3º, §1º, posteriormente foi julgado inconstitucional pelo STF nos autos dos Recursos Extraordinários ("REs") nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG. O fato é que a combinação desses dois fatores, novas regras constitucionais e aumento da carga tributária, ensejou um aumento no número de discussões judiciais envolvendo matéria tributária. Em

¹⁰ BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Secretário da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em 06 abril 2021.

muitos desses casos, os contribuintes pediam ao Judiciário que (i) reconhecesse a existência de recolhimentos indevidos de tributos e (ii) autorizasse a sua compensação. Foi nesse momento histórico que ocorreu a edição do artigo 170-A do CTN, para evitar os transtornos para o Erário decorrentes das compensações de tributos com base em provimentos jurisdicionais provisórios, que posteriormente eram reformados.¹¹

Com efeito, o aumento expressivo do número de processos tributários observado na década que se seguiu à edição da nova Carta Magna pode ser exemplificado pela análise do crescimento do número de processos dessa natureza autuados no Supremo Tribunal Federal.

Nessa linha, ao analisar as estatísticas disponíveis no site da Suprema Corte¹², observa-se que em 1988 o número de processos autuados do ramo “Direito Tributário” foi 12. Em 1990, esse número aumentou para 64. Em 1995, esse número aumentou para 912. Já em 2000, o número de processos autuados desse ramo foi 7488.

Se, por um lado, esse foi o aumento observado no número de processos autuados no Supremo Tribunal Federal, pode-se ter uma ideia de quão expressivo foi o aumento observado nas instâncias ordinárias em todo o país.

Ocorre que, conforme destacado no parecer supra, por vezes, os contribuintes requeriam ao Judiciário a concessão de autorização para a compensação de tributos recolhidos indevidamente em sede de liminar ou antecipação de tutela, o que, por não haver nenhum óbice legal, não raras vezes era deferido.

Com o deferimento dessas medidas, os contribuintes passavam a usufruir de créditos tributários que, ao final da demanda, poderiam vir a ser considerados indevidos, o que colocaria o contribuinte novamente em situação de devedor do tributo discutido e obrigaria o Fisco a buscar novamente a satisfação daqueles consectários, causando grande transtorno ao Poder Público.

Acerca dessas circunstâncias, leiam-se os ensinamentos de Eduardo Correa da Silva:

¹¹ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA - ABAT. Parecer: Compensação tributária e art. 170-A do CTN. São Paulo, 2015, p. 6-7. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-abat-170-relativizacao-transito.pdf>. Acesso em 15 junho 2021.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Estatísticas: Processos autuados por ramo do Direito. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>. Acesso em 15 junho 2021.

Antes da inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, os contribuintes-litigantes ajuizavam suas demandas com pedido de medida liminar ou de antecipação de tutela (a depender do instrumento processual escolhido), visando afastar, imediatamente, os efeitos de lei que instituiu ou majorou tributo e, quando logravam êxito, iniciavam os procedimentos necessários para compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior, com tributos vincendos.

As decisões liminares, de cunho provisório, que autorizavam a compensação, muitas vezes não se sustentavam e eram revogadas pelo próprio Juízo que a concedeu ou em instâncias superiores.

Ocorre que, quando revogadas essas decisões, o sujeito passivo (contribuinte-litigante) já havia realizado os procedimentos de compensação tributária previstos em Lei e em normas infralegais. Tal situação, à época, provocou incontestáveis danos aos entes políticos, pois, além de não receberem o tributo no tempo devido, se viam obrigados a iniciar os procedimentos de cobrança, com a inscrição em dívida ativa e todos os efeitos daí decorrentes.

O panorama descrito criou um cenário de abuso nas compensações tributárias, já que as decisões provisórias não asseguram a desejada liquidez e certeza do direito pleiteado.¹³

Desse modo, foi nesse contexto de aumento das demandas tributárias e de incerteza quanto aos créditos objetos de compensações deferidas pelo Judiciário que o legislador houve por bem limitar a compensação tributária por meio da inclusão do artigo 170-A no Código Tributário Nacional.

2.3 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional: objetivo, panorama atual e críticas da doutrina

Tendo em vista o contexto explicado acima, o Poder Legislativo editou a Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, nesses termos:

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.¹⁴

¹³ SILVA. Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 36-37.

¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, *op. cit.*

Com efeito, o aludido dispositivo estabeleceu como requisito para a compensação de crédito tributário reconhecido judicialmente o trânsito em julgado da respectiva ação judicial.

Da Exposição de Motivos nº 820/MF, constante da Mensagem nº 1459/1999, que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, o qual foi posteriormente convertido na Lei Complementar nº 104/2001, consta a seguinte motivação para a alteração legal proposta:

[...]

2. Preliminarmente, cumpre esclarecer que 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 Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções institucionais, naquilo que se entende mais urgente.

[...]

10. 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.¹⁵

Assim, o Ministério da Fazenda teve por objetivo impedir a compensação de créditos judiciais desprovidos de liquidez e certeza.

Ato contínuo, o Relator do Parecer apresentado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, constante do dossiê eletrônico anexo ao supramencionado Projeto de Lei Complementar, manifestou-se nessas linhas:

O dispositivo deve ser aprovado, a fim de se evitar situações em que o contribuinte, beneficiado por decisão liminar ou de primeira instância, se autocompensa de débitos e créditos tributários ainda pendentes de decisão judicial definitiva.¹⁶

Desse modo, não restam dúvidas de que o legislador buscou evitar à Administração Pública os contratempos causados pela eventual reforma de decisão

¹⁵ BRASIL. Mensagem nº 1.459: Exposição de Motivos nº 820/MF. Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em:

<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=47>. Acesso em 07 abril 2021.

¹⁶ BRASIL. Parecer apresentado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0infn3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em 07 abril 2021, p. 149.

judicial que tivesse autorizado a compensação tributária de créditos ainda em discussão.

Passando-se à análise do teor do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, oportunos os ensinamentos de Eduardo Correa da Silva:

O legislador complementar, ao editar o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, com o objetivo de vedar a compensação mediante aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da decisão judicial, utilizou a expressão “objeto de contestação judicial”. É importante deixar consignado que essa expressão foi utilizada em seu sentido amplo, de modo que não se pode cogitar que o legislador estaria a tratar da tradicional peça de contestação prevista na legislação processual civil. Há uma impropriedade técnica do legislador no uso da expressão “objeto de contestação judicial”, de modo que o próprio fisco, ao regulamentar o processo administrativo de compensação (artigo 99, da IN RFB nº 1.717/17), a substituiu por “objeto de discussão judicial”, por ser tecnicamente o vocábulo mais apropriado ao contexto do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Já a expressão “trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, contida no artigo 170-A do Codex Tributário, traz consigo a ideia de que a decisão proferida se tornou definitiva, não mais cabendo a interposição de recurso, exatamente como preconiza a legislação processual civil.

Dito de outra forma, trata-se de trânsito em julgado de decisão judicial de mérito. É a decisão judicial de mérito que forma a coisa julgada material, tornando-a imutável e indiscutível, nos termos do artigo 502 do Código de Processo Civil.¹⁷

Para Léo Krakowiak, deve-se atentar para o fato de que a expressão “objeto de contestação judicial” afasta da aplicação do dispositivo em comento tributos que já tenham sido declarados inconstitucionais em controle concentrado pela Suprema Corte, senão vejamos:

Vale dizer, nos casos em que o crédito do contribuinte decorra do pagamento de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou mesmo da edição de resolução do Senado Federal suspendendo a eficácia de norma declarada inconstitucional pela via difusa (art. 52, X da CF/88), o art. 170-A do CTN não impede a imediata compensação dos valores pagos indevidamente, ainda que para tanto seja necessário o ajuizamento de medida judicial com vistas a afastar restrições indevidas ao exercício de tal direito.

Com efeito, desde que no processo judicial não seja objeto de contestação judicial o tributo que se pretenda aproveitar na

¹⁷ SILVA. Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 31-32.

compensação, dado o efeito “erga omnes” das decisões do Supremo Tribunal Federal e resoluções do Senado Federal, mas apenas questões marginais como critérios de correção monetária, limites quantitativos dos débitos a serem pagos mediante compensação, e outras do gênero, o contribuinte pode e deve valer-se de eventuais decisões que lhe sejam favoráveis sem necessitar aguardar o trânsito em julgamento do processo, por não ser aplicável ao caso vedação do art. 170-A do CTN.

Realmente, interpretação no sentido de que a norma em questão aplica-se inclusive aos casos em que o tributo não seja objeto de questionamento judicial implicaria tornar letra morta o aposto constante do texto legal (objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo”), não podendo prevalecer.¹⁸

Essa observação se mostra bastante propícia ao presente estudo, já que, conforme se verá no próximo capítulo, com as alterações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015 ao sistema de precedentes, o mesmo raciocínio pode ser aplicado às matérias julgadas em regime de repercussão geral e recursos repetitivos, vez que passaram a ter força vinculante em relação ao Poder Judiciário.

Sem prejuízo, cumpre destacar, de imediato, que parte da doutrina entende pela inconstitucionalidade do art. 170-A, CTN, uma vez que feriria os princípios da inafastabilidade da prestação jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal), ao impor ônus aos contribuintes que optassem por discutir judicialmente valores que entendessem indevidamente pagos, e da independência e harmonia dos Poderes (artigo 2º, da Constituição Federal), ao tirar do Poder Judiciário a prerrogativa de decidir sobre a concessão de liminar nos casos relativos a compensação tributária.

São nesse sentido os ensinamentos de James Marins¹⁹, José Eduardo Soares de Melo²⁰ e Eduardo Domingo Bottallo²¹, referenciados por Eduardo Correa da Silva²².

¹⁸ KRAKOWIAK, Léo. A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 68. São Paulo: Dialética, 2001, pg. 81.

¹⁹ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 373.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Comentários ao artigo 170-A. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset [coordenadores]; LACOMBE, Américo Lourenço Masset... [et al.]. Comentários ao Código Tributário Nacional. 1ª Ed. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005, p. 1.260-1.262.

²¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Compensação Tributária e o Artigo 170-A do CTN, *op. cit.*, p. 61-69.

²² SILVA, Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 34-35.

No entanto, o jurista faz a ressalva de que o dispositivo em comento não impede a concessão de liminar autorizando a realização de compensação, mas tão somente a realização de compensação cujo crédito se funde em decisão ainda não transitada em julgado, senão vejamos:

É importante ressaltar que o artigo 170-A do Código Tributário não veda o deferimento de medida liminar que autoriza a compensação. O que o artigo 170-A veda é a compensação fundada em decisão liminar (provisória), que autoriza o aproveitamento de tributo supostamente recolhido de forma indevida, antes do trânsito em julgado.

O Poder Judiciário, é importante ressaltar, não está impedido de deferir medida liminar autorizando a compensação relacionada a questão jurídico-tributária incontroversa. Havendo certeza quanto ao direito material a compensação, mas dúvida quanto ao procedimento a ser adotado, poderá o Juiz deferir medida liminar determinando o procedimento a ser seguido pelo contribuinte e autorizando a compensação.²³

Partilhando desse posicionamento, Hugo de Brito Machado, citado na mesma obra²⁴:

Há, é certo, decisões judiciais afirmando que em face do art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, não se admite medida liminar autorizando a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Tais decisões, todavia, não nos parecem acertadas. O art. 170-A veda a compensação que o contribuinte eventualmente pretenda fazer apenas porque, considerando que pagou tributo indevido, ingresse em juízo para obter decisão confirmatória de seu entendimento, vale dizer, decisão considerando que efetivamente ocorreu um pagamento indevido. Não veda o deferimento de medida liminar autorizando a compensação. Disposições de leis ordinárias que vedam o deferimento de medida liminar para assegurar ao contribuinte o direito à compensação padecem de flagrante inconstitucionalidade. Uma vez demonstrado que estão presentes os requisitos para o deferimento da liminar, que por isto mesmo é necessária para assegurar a eficácia da sentença que a final venha a decidir pela existência do direito do contribuinte, o juiz deve deferir a medida, sob pena de estar denegando o direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado. Esse entendimento, todavia, por razões óbvias, não é aceito pelas autoridades fazendárias, que geralmente só se preocupam com a arrecadação.²⁵

²³ SILVA, Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 31-32.

²⁴ *Ibid.*, p. 33-34.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 212-213.

Não obstante, Eduardo Correa da Silva entende que o artigo 170-A apresenta clara violação ao princípio da isonomia entre os contribuintes que buscarem o reconhecimento do direito à compensação judicialmente e os que optarem pela via administrativa, isto é, efetuarem a autocompensação. Nesses termos:

Realmente, há clara afronta ao princípio da isonomia quando se está diante de um cenário em que o Poder Judiciário se manifesta de forma definitiva sobre determinada matéria tributária, reconhecendo, por exemplo, a ilegalidade ou inconstitucionalidade de tributo, via controle concentrado de constitucionalidade: os contribuintes que buscaram o reconhecimento de seu direito judicialmente, inclusive para repetir os valores recolhidos indevidamente, terão o obstáculo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, que impedirá a satisfação imediata de seu direito, até o trânsito em julgado de seu caso individual; por outro lado, os contribuintes que, simplesmente, aguardaram manifestação definitiva do Poder Judiciário, poderão adotar, de forma imediata, as providências necessárias para repetição de seu crédito com tributos vencidos e vincendos, via declaração de compensação, obedecendo as regras do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.²⁶

Quanto ao aludido argumento, é curioso observar que o mesmo argumento fundamentou a Emenda de Plenário nº 14 apresentada ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, visando à supressão do dispositivo que previa a inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, cujo teor se transcreve abaixo:

Suprima-se o art. 170-A proposto para a Lei nº 5.172/99.

Justificativa

O artigo 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 esse mesmo tributo e ver reconhecida a injuridicidade da cobrança, do mesmíssimo tributo, não poderá fazer a compensação. O *discrimen*, “questionar em juízo”, é desarrazoado para servir de limitação de direitos.²⁷ (grifo do original)

²⁶ SILVA. Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 35-36.

²⁷ BRASIL. Emenda de Plenário nº 14, apresentada ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0inf3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em 07 abril 2021, p. 42.

Entretanto, referida Emenda de Plenário restou rejeitada, mantendo-se a inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional.

De fato, observa-se a discrepância entre a situação dos contribuintes que optarem pela via judicial e os que não optarem. Nesse sentido, esclarece o jurista André Mendes Moreira:

De todo modo, resta claro que, entendendo o contribuinte que efetivamente possui crédito oponível à Receita Federal, a ele é facultado compensar diretamente o suposto indébito - fazendo apenas a exigida “Declaração de Compensação” - sem necessidade de qualquer recurso ao Judiciário. Contudo, se o contribuinte ingressar previamente em juízo, não lhe será permitido compensar qualquer valor antes do trânsito em julgado da decisão que lhe for favorável, a teor do art. 170-A do Código Tributário Nacional.²⁸

De outro lado, mesmo antes das alterações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, João Claudio Franzoni Barbosa já previa óbices à aplicação irrestrita do artigo 170-A, nessas linhas:

Saliente-se que um tributo inconstitucional o é desde o início, segundo entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, haja vista os efeitos ex tunc de uma decisão do órgão máximo de apreciação dos efeitos judiciais no Brasil. Dessa forma quaisquer normas que veiculem tributos inconstitucionais não podem e não devem produzir quaisquer efeitos. Tal assertiva faz com que o art. 170-A, interpretado como norma geral de direito tributário - aplicável a toda e qualquer compensação - fique maculado por vícios irreversíveis de inconstitucionalidade por impedir a restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente. O absurdo da aplicação do art. 170-A a toda e qualquer compensação é tão grande que merece ser melhor detalhado. Imagine-se uma situação em que o Governo Federal edite lei tributária flagrantemente inconstitucional e que, por isso, venha a ser declarada como tal pelo STF. Seria ilógico fazer com que o contribuinte tivesse que aguardar o trânsito em julgado do seu processo para que pudesse compensar aquilo que, durante certo tempo, pagou indevidamente. O contribuinte seria obrigado a esperar longos e penosos anos para que pudesse utilizar-se do instituto da compensação. Ao revés, a Fazenda Pública encontraria facilidades para fazer “caixa” frente aos seus interesses secundários, contrários, quase sempre, aos interesses da coletividade - primários. Lançaria um tributo inconstitucional, arrecadaria por diversos meses até que o

²⁸ MOREIRA, André Mendes. Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal - evolução legislativa e modalidades. Nº 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17.

STF declarasse a inconstitucionalidade ou o Senado Federal suspendesse a eficácia da norma.

O contribuinte, ao perceber tais fatos, teria que ajuizar uma ação e aguardar longamente por uma decisão judicial definitiva para que pudesse ser ressarcido. Ou seja, os efeitos de uma lei completamente inconstitucional perdurariam por longo lapso temporal, gerando, no mínimo, um enriquecimento indevido por parte do Fisco.²⁹

Ainda, o mesmo autor alertava para o prejuízo à celeridade processual que a aplicação irrestrita do novel dispositivo poderia acarretar:

A LC 104/2001 não revogou expressamente os dispositivos do Código de Processo Civil no que se refere aos efeitos dos Recursos Especial e Extraordinário (sem falar no parágrafo único do art. 12 da Lei do Mandado de Segurança), o que impossibilita a aplicação do art. 170-A quando exige o trânsito em julgado para a efetivação da compensação. Noutro tom: ao enunciar que “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, o referido artigo estaria dando efeito suspensivo aos recursos ao STJ e STF, recursos estes que deveriam, em princípio, ser recebidos apenas no efeito devolutivo (art. 542, § 2º do CPC). E o que é pior: estaria dando oportunidade para que procuradores do Fisco abarrotassem o Judiciário com a interposição de recursos infundados com o objetivo único de procrastinar o estabelecimento da Justiça, retardando ao máximo o trânsito em julgado da decisão.³⁰

E as suas previsões realmente se concretizaram, já que, atualmente, mesmo quando há tese firmada pelos Tribunais Superiores quanto à inconstitucionalidade de determinados tributos, o Fisco insiste em interpor recursos evidentemente protelatórios com a finalidade de postergar o trânsito em julgado da ação individual e adiar o proveito econômico por parte dos contribuintes, como se tem observado em relação às ações que discutem a conhecida e notória tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

De todo modo, ao enfrentar essa questão, em 2010, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, julgado sob a dinâmica dos recursos repetitivos vigente no Código de Processo Civil de 1973, assentou que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional se aplicaria inclusive aos créditos de tributos declarados inconstitucionais:

²⁹ BARBOSA, João Claudio Franzoni. A compensação e o art. 170-A do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 67. São Paulo: Dialética, 2001, p. 99-100.

³⁰ *Ibid.*, p. 101.

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 08/08.³¹

(REsp 1167039/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

Do voto do Ministro Relator Teori Zavascki³² percebe-se que o nobre julgador se limitou a manter a aplicação literal do dispositivo legal, sem enfrentar detalhadamente os argumentos contra a sua aplicação:

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

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.167.039/DF. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Gabriela Moda em Couro LTDA. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 20 de agosto de 2010. Publicado em 02 de setembro de 2010. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271167039%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271167039%27.suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=v](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271167039%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271167039%27.suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=v) eja. Acesso em 19 junho 2021.

³² Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200902265493&dt_publicacao=02/09/2010. Acesso em 19 junho 2021.

julgado da sentença que afirma a existência do crédito em favor do contribuinte) aplica-se também a indébitos tributários decorrentes de vício de inconstitucionalidade.

Entretanto, se àquela época, em que o sistema de precedentes havia sido instituído apenas recentemente e sem caráter vinculante, tal entendimento se justificava, com o advento do Código de Processo Civil de 2015 o aludido posicionamento deixou de ter aplicabilidade, pois a sua manutenção violaria previsões expressas do novel diploma, conforme se verá detalhadamente no próximo capítulo.

3 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015: SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIAIS E TUTELA DE EVIDÊNCIA

Antes de adentrar na análise das alterações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, são importantes algumas considerações acerca de inovações que antecederam à edição daquele diploma.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 45/2004, por ocasião da reforma do Judiciário, incluiu ao artigo 5º a garantia à razoável duração do processo e a celeridade de sua tramitação, nesses termos:

"Art. 5º [...]

[...]

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.³³

Referida inovação constitucional, contudo, não possuía o condão de produzir, por si mesma, os efeitos pretendidos, pois dependeria da criação de mecanismos, pela legislação infraconstitucional, que lhe garantissem efetividade, consoante as observações de Alexandre de Moraes, referenciado em parecer da ABAT³⁴:

A EC nº 45/04, porém, trouxe poucos mecanismos processuais que possibilitem maior celeridade na tramitação dos processos e redução na morosidade da Justiça brasileira. O sistema processual judiciário necessita de alterações infraconstitucionais, que privilegiem a solução de conflitos, a distribuição de Justiça e a maior segurança jurídica, afastando-se tecnicismos exagerados.

Como salientado pelo Ministro Nelson Jobim, a EC nº 45/04, 'é só o início de um processo, de uma caminhada. Ela avançou muito em termos institucionais e têm alguns pontos, como a súmula vinculante e a repercussão geral, que ajudam, sim, a dar mais celeridade. Mas apenas alguns casos isolados. Para reduzir a tão falada morosidade, já estamos trabalhando numa outra reforma, de natureza infraconstitucional e que vai trazer modificações processuais (JOBIM, Nelson. Entrevista sobre Reforma do Judiciário no site do Supremo Tribunal Federal (dia 8 de dezembro de 2004). Disponível em: www.stf.gov.br/noticias/imprensa)³⁵

³³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15 junho 2021.

³⁴ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA - ABAT. Parecer: Compensação tributária e art. 170-A do CTN, *op. cit.*, p. 10.

³⁵ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 109.

Desse modo, as Leis nº 11.418/06 e 11.672/08 instituíram o sistema de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal e o sistema de recursos repetitivos no Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, com a inclusão do art. 543-B e do art. 543-C no Código de Processo Civil de 1973, nessas linhas:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

[...]

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

[...]

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

[...]

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º o deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de

admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).
[...]³⁶

A nova sistemática teria o condão de trazer maior celeridade e segurança jurídica ao processo, já que uma vez firmada tese sobre determinado tema pelos Tribunais Superiores, novas demandas sobre a mesma matéria teriam soluções muito mais rápidas, bem como desfechos mais previsíveis.

De fato, ao analisar a dinâmica dos dispositivos supratranscritos, André Mendes Moreira destacou o efeito antecipatório da aplicação do entendimento firmado às demandas pendentes de julgamento, trazendo maior segurança jurídica quanto ao resultado final das mesmas, senão vejamos:

No âmbito do STF (art. 543-B), a sistemática de julgamento de recursos repetitivos funciona para a análise da existência de repercussão geral. Identificada a multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, caberá ao próprio tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos e encaminhá-los ao STF, sobrestando os demais até o pronunciamento final desta corte;

No âmbito do STJ, o rito, regulamentado pelo art. 543-C, do CPC e pela Resolução nº 08/2008 daquela corte é semelhante, porém dotado de algumas peculiaridades. Havendo a identificação de multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o presidente do tribunal de origem admitirá um ou mais Recursos Especiais que representem a controvérsia, encaminhando-os ao STJ e sobrestando os demais até o julgamento daqueles pela Corte Superior. Caso não o faça, o relator do recurso no STJ poderá, identificando a existência de jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, determinar a suspensão dos recursos a ela relacionados nos tribunais a quo.

Cabe destacar ainda que, para os recursos posteriores ao julgamento daqueles submetidos ao regime de repercussão geral ou de recursos repetitivos, o Código de Processo Civil também prevê formas de aplicação de plano daquela jurisprudência, impedindo o seguimento de recursos em confronto com o posicionamento dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior (art. 557, § 1º, do CPC), hipótese em que evidentemente se enquadram as decisões prolatadas no regime dos arts. 543-B e 543-C.

Como se vê, a sistemática desses artigos não apenas informa o entendimento doravante adotado pelo STF e STJ, mas efetivamente vincula as instâncias inferiores. Possuem os arts. 543-B e 543-C, portanto, efeito antecipatório em relação às demandas ainda pendentes de julgamento, já que a insegurança quanto ao resultado,

³⁶ BRASIL. Código de Processo Civil de 1973: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm. Acesso em 07 junho 2021.

que geralmente perdura até o trânsito em julgado, é abreviada, permitindo um prognóstico seguro quanto ao destino da lide.

É dizer: uma vez sedimentado entendimento no âmbito dos referidos tribunais superiores, a partir da aplicação dos arts. 543-B e 543-C, presume-se a existência de óbice à prolação de entendimento divergente daquele já proferido tanto pelo STF quanto pelo STJ.³⁷

Em razão disso, o autor defendia, mesmo antes do advento do Código de Processo Civil de 2015, a possibilidade de afastamento do disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional quando houvesse tese firmada em sede de recursos repetitivos nos Tribunais Superiores.

Não divergiu desse posicionamento o parecer elaborado pela ABAT, que destacou a liquidez e certeza conferida à matéria objeto de tese firmada pelos Tribunais Superiores, o que atenderia ao objetivo apresentado na exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, posteriormente convertido na Lei Complementar nº 104/2001:

As decisões proferidas em sede de repercussão geral e recurso repetitivo pretendem dar efetividade aos princípios constitucionais da segurança jurídica, isonomia, da celeridade e duração razoável do processo.

Portanto, a partir do momento que decisões são proferidas pelo STJ em sede de repetitivo, ou pelo STF em sede de repercussão geral, a matéria em discussão deixa de ser controvertida. Fica pacificado o mérito da discussão - mesmo que as instâncias inferiores eventualmente profiram decisões divergentes daquelas proferidas pelo STJ e/ou STF, em última análise deverá prevalecer o entendimento do STJ e/ou STF.

Como visto, as sistemáticas estabelecidas pelos artigos 543-B e 543-C do CPC introduziram importantes alterações processuais, de forma a conferir maior celeridade, segurança e isonomia às ações julgadas pelos Tribunais Superiores, valorizando o precedente consolidado nesta sistemática com o intuito de orientar e uniformizar o entendimento dos demais Tribunais acerca da matéria analisada.

Sendo assim, como as decisões em sede de repercussão geral e repetitivo transcendem o caso concreto, o direito reconhecido nessas decisões passa a ser líquido e certo, a despeito de ainda estar sendo discutido nas instâncias inferiores por um determinado contribuinte.

Como dissemos na introdução, existe a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN em compasso (i) com as garantias fundamentais do cidadão à "razoável duração do processo" e à "celeridade de sua tramitação", e (ii) com os dispositivos do CPC

³⁷ MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O art. 170-A do CTN: Proposta de afastamento no caso de teses decididas em sede de recursos representativos de controvérsias nos tribunais superiores - art. 543-B e 543-C do CPC. In: MANEIRA, Eduardo [coord.]; LOBATO, Walter... [et al.]. Compensação Tributária no Âmbito Federal: Questões Práticas. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 526-528.

editados para resguardar essas garantias fundamentais do cidadão. Se o artigo 170-A do CTN foi criado apenas para evitar a compensação quando não existe direito líquido e certo, então a aplicação desse dispositivo deve ser afastada quando essa liquidez e certeza é amparada por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, e/ou pelo STJ em sede de repetitivo - do contrário, ou os direitos garantidos pela EC 45/04 seriam letra morta, ou o artigo 170-A do CTN seria inconstitucional.³⁸

Tais considerações permanecem adequadas, já que o novel diploma processual manteve a mesma dinâmica em relação aos recursos apresentados aos Tribunais Superiores, em seus artigos 1.036 e seguintes:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

[...]

Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

Parágrafo único. Negada a existência de repercussão geral no recurso extraordinário afetado, serão considerados automaticamente inadmitidos os recursos extraordinários cujo processamento tenha sido sobrestado.

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior; [...]³⁹

³⁸ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA - ABAT. Parecer: Compensação tributária e art. 170-A do CTN, *op. cit.*, p. 13-14.

³⁹ BRASIL. Código de Processo Civil de 2015: Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 07 junho 2021.

Ocorre, contudo, que, a despeito de tais posicionamentos estarem de acordo com o princípio da razoável duração do processo e da celeridade processual, prestigiados pela Emenda Constitucional nº 45, fato é que a inclusão dos artigos 543-B e 543-C ao Código de Processo Civil de 1973 destinava-se, principalmente, a reduzir o número de recursos apreciados pelos Tribunais Superiores e agilizar o andamento dos mesmos, não sendo acompanhado de alterações naquele diploma que conferissem aos precedentes firmados efeito vinculante, de modo que, embora servissem de orientação para as instâncias inferiores, não as vinculava, o que possibilitava decisões em sentidos contrários aos entendimentos firmados.

Por essa razão que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, prestigiou a aplicação dos termos expressos do estudado artigo 170-A em detrimento de precedentes firmados pela Suprema Corte.

Todavia, o Código de Processo Civil de 2015 não se limitou a manter a dinâmica prevista no diploma anterior, mas aprimorou o chamado sistema de precedentes, atribuindo efeito vinculante aos entendimentos firmados nessa dinâmica, consoante se depreende da leitura dos seguintes dispositivos:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

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

[...]

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.

[...]

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.

Art. 928. Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual⁴⁰

Com efeito, da leitura dos dispositivos acima percebe-se o empenho do legislador em fortalecer o sistema de precedentes que teve início no diploma anterior, ao dispor a necessidade de uniformização da jurisprudência não apenas nos Tribunais Superiores, como também nos tribunais ordinários (artigo 926), bem como estabelecer a observância obrigatória aos precedentes por todos os juízes (artigo 927), sob pena de ser considerada não fundamentada a decisão (artigo 428, § 1º, inciso VI).

Nesse sentido, oportunas as palavras de Eduardo Correa da Silva:

É notório o objetivo do legislador de implantar de forma definitiva, no Brasil, a cultura de respeito e observância aos precedentes, inicialmente positivada por meio da inclusão dos artigos 543-B e 543-C, ao Código de Processo Civil anterior, bem como com a edição da Lei nº 11.417/0664, que regulamentou a edição, revisão e o cancelamento de súmula vinculante, instituída por meio da Emenda Constitucional nº 45/04.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Civil/15, sendo uniformizado o entendimento com relação à determinada matéria por meio dos mecanismos de formação de precedentes previstos no artigo 927, os juízes e tribunais deverão estrita observância a esse entendimento para a solução dos conflitos.⁴¹

Desse modo, vê-se que uma vez firmado um precedente por Tribunal Superior, todas as instâncias inferiores estarão vinculadas a esse entendimento, de modo que, em casos idênticos, não serão possíveis decisões em sentido contrário,

⁴⁰ BRASIL. Código de Processo Civil de 2015, *op. cit.*

⁴¹ SILVA. Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 53-54.

como eram possíveis na sistemática anterior, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.167.039/DF pelo Superior Tribunal de Justiça.

E essa mudança de panorama possui grande relevância ao tema objeto daquele precedente, isto é, a aplicação irrestrita do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, pois na nova sistemática processual os precedentes, por terem caráter vinculante, atribuem liquidez e certeza ao direito sobre o qual se firme entendimento favorável por Tribunal Superior:

O dever de observância aos precedentes no Código de Processo Civil gera repercussão no contencioso tributário, especialmente no que diz respeito à vedação da compensação de tributo objeto de controvérsia judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (artigo 170-A do Código Tributário Nacional). Isto porque o julgamento de tese jurídica por meio dos instrumentos formadores dos precedentes ou a edição de súmula, consoante prevê o artigo 927 da Lei Processual Civil, torna líquido e certo o direito material em discussão em outros casos concretos que tratam da mesma matéria, de modo que o contribuinte-litigante, desde já, conhecerá o resultado que deverá seguir o juiz ou tribunal em seu caso, evidenciando a desnecessidade de se aguardar o trânsito em julgado para início dos procedimentos necessários à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de tributo.⁴²

De fato, a importância dada ao tema pelo Código de Processo Civil de 2015 foi tamanha que o novo diploma estabeleceu nova espécie de tutela provisória com base em precedente firmado em julgamento de recursos repetitivos.

Com efeito, a lei processual anterior previa a possibilidade de antecipação da tutela apenas quando houvesse cumulativamente a verossimilhança do direito alegado e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação ou, ainda, a caracterização de abuso de direito pela defesa:

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: (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)
I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação;
II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.⁴³

⁴² SILVA. Eduardo Correa da. Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15, *op. cit.*, p. 54.

⁴³ BRASIL. Código de Processo Civil de 1973, *op. cit.*

Diferentemente, o diploma processual de 2015, em importante inovação no que se refere aos efeitos dos precedentes, estabeleceu a possibilidade de concessão de tutela provisória mesmo quando inexistente o perigo de dano (urgência), dentre outras hipóteses, quando houvesse precedente firmado em julgamento de recursos repetitivos, criando o instituto da tutela de evidência, senão vejamos:

Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

[...]

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

[...]

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

[...]

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente.⁴⁴

Nesses termos, propícios os ensinamentos de Cássio Scarpinella Bueno sobre a desnecessidade de urgência para a concessão da tutela de evidência:

A concessão da “tutela da evidência” independe da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, isto é, para empregar a expressão geralmente usada para descrever uma e outra situação, de *periculum in mora*.

A evidência que dá nome à técnica aqui examinada não merece ser interpretada literalmente. O correto é entendê-la como aquelas situações em que o requerente da medida tem direito mais provável que o do seu adversário, no sentido de que suas afirmações de direito e de fato portam maior juridicidade, a impor proteção jurisdicional imediata – e aqui o traço distintivo para o direito brasileiro, diante do *caput* do art. 311 – independentemente de urgência. Em suma, a expressão deve ser compreendida no sentido de que, à luz dos elementos apresentados, tudo indica que o requerente da medida é o merecedor da tutela jurisdicional, ainda que a necessidade da satisfação de seu direito ou de seu asseguramento não precise ser imediata.⁴⁵

Nessas linhas, se por um lado o caráter vinculante dos precedentes no Código de Processo Civil de 2015 aponta para a desnecessidade de se aguardar

⁴⁴ BRASIL. Código de Processo Civil de 2015, *op. cit.*

⁴⁵ Bueno, Cassio Scarpinella. Manual de direito processual civil: volume único. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 503-504.

pelo trânsito em julgado para a realização da compensação de créditos tributários relativos a tributos reconhecidos inconstitucionais ou ilegais pelos Tribunais Superiores, as disposições quanto à tutela de evidência demonstram a desnecessidade até mesmo de se aguardar a prolação de sentença nesses casos.

Ressalte-se, por oportuno, que as vedações previstas no artigo 1.059 do Código de Processo Civil⁴⁶ não se aplicam à hipótese de concessão de tutela de evidência, seja pela flagrante inconstitucionalidade do dispositivo, seja por tratar especificamente da tutela fundada em urgência, consoante observa Cassio Scarpinella Bueno:

Exposto o alcance, que não é nem um pouco pequeno, da remissão feita pelo art. 1.059, entendo oportuno formular duas questões. A primeira é: as restrições por ele determinadas à tutela provisória são constitucionais? A segunda é: a suspensão “da tutela provisória” é constitucional?

A resposta para ambas é, segundo penso, uma só e é negativa.

Restringir, como faz o art. 1.059, a “tutela provisória” é agredir, frontalmente, o acesso à justiça garantido (expressamente) pelo inciso XXXV do art. 5º da CF. Não há espaço para o legislador desdizer ou limitar o que lá está garantido sem qualquer ressalva. É o próprio § 1º do art. 5º da CF que dá estofamento a esta resposta. Mesmo nos casos em que as regras buscam menos que restringir, apenas limitar sua concessão, há inconstitucionalidade pelo que acabei de expor.

[...]

Ainda há espaço para uma derradeira afirmação relativa ao art. 1.059. Dadas as especificidades das remissões legislativas por ele feitas, não há como querer alcançar as hipóteses em que a tutela provisória é concedida com fundamento na evidência. Os casos vedados ou limitados pela Lei n. 8.437/1992 e pela Lei n. 12.016/2009 – para aqueles que os entendem constitucionais – pressupõem urgência.⁴⁷

Aliás, sobre esse ponto, o Supremo Tribunal Federal, em recentíssimo julgamento, em 09 de junho de 2021, nos autos da Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 4.296⁴⁸, cujo acórdão ainda pende de publicação, firmou entendimento pela inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º da Lei nº 12.016/2009, que

⁴⁶ “Art. 1.059. À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009.” BRASIL. Código de Processo Civil de 2015, *op. cit.*

⁴⁷ Bueno, Cassio Scarpinella. Manual de direito processual civil: volume único. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 517-519.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 4.296. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 09 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3755382>. Acesso em 19 junho 2021.

vedava a concessão de medida liminar que tivesse por objeto a compensação de créditos tributários, o que deverá provocar a declaração de outros dispositivos legais com teor semelhante, dentre os quais os artigos 1º a 4º da Lei nº 8.437/1992.

Feitas essas considerações, bem como demonstradas as inovações no sistema processual brasileiro que tornam superado o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.167.039/DF e demonstram a possibilidade de relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, passar-se-á à análise de precedentes favoráveis à tese defendida no presente estudo.

4 ANÁLISE DE PRECEDENTES FAVORÁVEIS À RELATIVIZAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 Precedentes judiciais

O primeiro *decisum* que se apresenta é a concessão de tutela de evidência nos autos do processo nº 5007628-70.2017.4.03.6100, que tramitou na Justiça Federal de São Paulo, da qual se reproduzem os trechos abaixo:

Trata-se de cumprimento provisório de sentença proposto por ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA, no qual a autora requer a concessão de tutela de evidência para autorizar a imediata compensação dos valores correspondentes à contribuição previdenciária incidente sobre as quantias pagas pela empresa aos empregados a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-creche, recolhidos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação judicial.

[...]

Sustenta que o C. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957, pacificou o entendimento de que as verbas de natureza indenizatória, no caso, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, não devem compor a base de cálculo do salário de contribuição.

Com relação ao auxílio-creche, aduz que o Superior Tribunal de Justiça consagrou o entendimento de que tal rubrica não integra o salário de contribuição, nos termos da Súmula nº 310.

Argumenta que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região tem afastado a aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional para permitir a compensação antes do trânsito em julgado, quando a questão é objeto de matéria pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática dos recursos repetitivos ou da repercussão geral.

[...]

No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957-RS, submetido à sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, foi analisada a incidência da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre as seguintes verbas: (a) terço constitucional de férias; (b) salário maternidade; (c) salário paternidade; (d) aviso prévio indenizado; e (e) importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio doença, nos seguintes termos:

[...]

Desse modo, o C. Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que não incide a contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e o terço constitucional de férias.

A respeito da possibilidade de compensação imediata dos valores recolhidos a título de aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, cumpre transcrever a decisão proferida pelo ilustre Ministro

Roberto Barroso no julgamento do agravo interposto em face da decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário nº 895.351: [...]

Assim, ante o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial nº 1.230.957-RS, submetido à sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, entendo possível a imediata compensação dos valores referentes à contribuição previdenciária incidente sobre o aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias.

Da mesma forma, considero possível a imediata compensação dos valores correspondentes à contribuição previdenciária patronal incidente sobre as quantias pagas aos empregados a título de auxílio-creche, pois, ainda que não vinculante, a Súmula nº 310 do Superior Tribunal de Justiça dispõe que o auxílio-creche não integra o salário de contribuição.

Pelo todo exposto, defiro a tutela de evidência pleiteada para assegurar o direito da autora de compensar imediatamente os valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária patronal incidente sobre as quantias pagas pela empresa a seus empregados a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-creche, nos termos da sentença proferida no mandado de segurança nº 0020995-62.2011.403.6100.⁴⁹

Nesses termos, o d. julgador houve por bem conceder a tutela de evidência para autorizar a imediata compensação de créditos de tributos considerados ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça.

Note-se que a decisão em apreço tomou por base decisão monocrática do d. Ministro Roberto Barroso nos autos do ARE nº 895.351⁵⁰, que manteve decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região no processo nº 0014773-57.2010.4.01.3000.

Todavia, como a manutenção da decisão de segunda instância pelo d. Ministro se motivou em razões processuais (ausência de impugnação dos fundamentos da decisão agravada), tem-se que, para o presente estudo, será mais interessante a análise da decisão mantida, isto é, aquela proferida pelo Tribunal

⁴⁹ BRASIL. Justiça Federal da 3ª Região. Cumprimento de sentença nº 5007628-70.2017.4.03.6100. Exequente: Aliança Navegação e Logística Ltda. Executada: Fazenda Nacional. Julgador: Tiago Bitencourt de David. São Paulo, 14 de julho de 2017. Publicada em 25 de julho de 2017. Disponível em:

<https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=69afc f2d3a04d6f9fc7c74ae45cfab73d89ffd2e52d113a9>. Acesso em 19 junho 2021.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 895.351. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Comercial de Automóveis LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 05 de agosto de 2015. Publicado em 12 de agosto de 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307378375&ext=.pdf>. Acesso em 19 junho 2021.

Regional Federal da 1ª Região, que analisou de fato a questão acerca da relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Nesse diapasão, ao analisar, em segunda instância, o processo nº 0014773-57.2010.4.01.3000, a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região emitiu acórdão com a seguinte ementa:

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.

I – Segundo entendimento jurisprudencial já consolidado no âmbito do colendo STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.002.932/SP), “o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.” No caso dos autos, a demanda foi proposta em 19/11/2010, ou seja, após mais de cinco anos da entrada em vigor da LC 118/05 (que ocorreu em 09.06.2005), a impor, assim, o reconhecimento da ocorrência de prescrição quinquenal, na espécie.

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.

VI – Aplica-se a taxa SELIC nos casos de repetição e compensação de tributos, nos termos da Lei 9.250/95, art. 39, § 4º, incidindo desde 1º de janeiro de 1996, que não pode ser cumulada com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

VII – Apelações da impetrante, da União Federal e remessa oficial parcialmente providas.⁵¹

A ementa demonstra com clareza cristalina que a d. Turma Julgadora considerou que não seria razoável a aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional àquele caso concreto, tendo em vista a existência de entendimento firmado pelos Tribunais Superiores quanto aos tributos que originaram o crédito, o que afastava a possibilidade de alteração do direito material envolvido, mostrando-se imperioso o afastamento do referido dispositivo a fim de se prestigiar o princípio da razoável duração do processo e da celeridade.

Dessa forma, tem-se por demonstrada a existência de precedentes judiciais nos quais se entendeu pela possibilidade de compensação antecipada de créditos tributários, a despeito da disposição literal constante no artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Passar-se-á à análise de precedente administrativo.

⁵¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 0014773-57.2010.4.01.3000. Apelante/Apelada: Comercial de Automóveis Ltda. Apelante/Apelada: Fazenda Nacional. Relator: Souza Prudente. Brasília, 30 de março de 2011. Publicado em 25 de novembro de 2011. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00147735720104013000&pA=&pN=147735720104013000>. Acesso em 19 junho 2021.

4.2 Precedente administrativo

No que tange à seara administrativa, um importante precedente favorável à relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional foi o acórdão nº 3402-005.025, relativo ao processo nº 10880.906342/2008-96, assim ementado:

PIS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º, DA LEI Nº 9.718/98, QUE AMPLIAVA O CONCEITO DE FATURAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE RECEITAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIAMENTE À PUBLICAÇÃO DA EC Nº 20/98.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços de qualquer natureza. Inadmissível o conceito ampliado de faturamento contido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, uma vez que referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF).

Diante disso, não poderão integrar a base de cálculo da contribuição as receitas não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, "b", na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

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 a adequação do montante compensado.⁵²

⁵² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Terceira Seção de Julgamento). Acórdão nº 3402-005.025. Processo nº 10880.906342/2008-96. Recorrente: BF Utilidades Domesticas Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Diego Diniz Ribeiro. Brasília, 22 de março de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 17 maio 2021.

Conforme se depreende da ementa acima, o Conselho entendeu que a existência de precedente da Suprema Corte reconhecendo a inconstitucionalidade do tributo cujo crédito se buscava compensar atrairia a incidência do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como do artigo 2º, inciso V da Portaria PGFN nº 502/2016, abaixo transcritos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).⁵³

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 nº 5.542/1943;⁵⁴

Nesse sentido, cumpre destacar os seguintes trechos do voto do Relator:

6. A limitação da controvérsia aqui posta é muito simples e não merece maiores digressões. Conforme se observa dos autos, o

⁵³ BRASIL. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em 17 maio 2021.

⁵⁴ BRASIL. Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016. Revoga as Portarias [...] e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Procurador Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2016/portaria-502-2016.pdf>. Acesso em 17 maio 2021.

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. 2001.61.00.0276539 e que, naquela oportunidade, ainda estava pendente de trânsito em julgado.

7. Diante deste quadro e com base no já vigente art. 170^a do CTN, inserido no sistema jurídico nacional por intermédio da lei complementar 104/01, referido pleito foi indeferido, haja vista que o contribuinte pretendia compensar até então "suposto" crédito tributário, uma vez que reconhecido por decisão judicial ainda pendente de trânsito em julgado.

8. Assim, levando em consideração que as disposições normativas que regem o direito de compensação são aquelas vigentes no momento do encontro de contas, uma primeira resposta possível para o caso decidendo e a mais fácil delas, diga-se de passagem seria simplesmente negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

9. Acontece que nem sempre as respostas ofertadas pelo Direito são fáceis, em especial quando o Direito é convocado para ser ponderado em concreto, i.e., diante da complexidade de um caso decidendo. Por outro giro verbal, o Direito não é uma ciência exata, o que, por conseguinte, afasta o advento de respostas cartesianas para que se possa prestigiar soluções aparentemente paradoxais. Tenho para mim que é exatamente este o caso dos autos. Antes, todavia, de externar a resolução que entendo cabível para o caso, convém neste instante fixar algumas premissas indispensáveis para sustentar a conclusão que será ulteriormente alcançada.

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 3^a Região proferido em favor do contribuinte:

[...]

12. Por sua vez, a segunda premissa a ser aqui fixada diz respeito ao propósito do art. 170A 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. 170A 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. 170A 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*.

16. Transpondo quais questões para o âmbito tributário, o que este modelo almeja é que, com o advento de um precedente vinculante veiculado em um processo paradigmático, o contribuinte já tenha a certeza de qual será o resultado da sua específica demanda. Em última análise e no específico nicho tributário o que tal modelo pretende tutelar são os já citados valores de segurança jurídica e livre concorrência. Assim, apesar de aparentemente paradoxal, admitir a validade conteudística da compensação aqui perpetrada atende os valores jurídicos defendidos pelo próprio art. 170A do CTN. Trata-se, pois, da *ratio ius* prevalecendo sobre a *ratio legis*.

17. 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. 001477357.2010.4.01.3000. Assim decidiu o citado Tribunal neste caso:

[...]

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 abramileirado 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.

[...]

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. 170A 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.

Observe-se que a fundamentação apresentada pelo Relator foi no mesmo sentido sustentado no presente estudo, ressaltando a finalidade da inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, considerando o sistema jurídico processual à época, e as alterações trazidas pela legislação ao sistema de precedentes, notadamente no que se refere à possibilidade de concessão de tutela de evidência lastreada em precedente dos Tribunais Superiores.

Com efeito, a flexibilização do aludido dispositivo atenderia tanto ao propósito de garantir a segurança jurídica quanto evitaria uma morosidade exacerbada para que o contribuinte usufruísse do seu crédito e, ainda, reduziria gastos futuros do Estado com honorários sucumbenciais.

Desse modo, demonstrada a existência de precedentes judiciais e administrativos reconhecendo a viabilidade de flexibilização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, será analisado o potencial impacto econômico dessa nova interpretação.

5 POTENCIAIS IMPACTOS ECONÔMICOS DA MODULAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Muito embora a elaboração de uma estimativa objetiva dos impactos econômicos trazidos pela interpretação proposta no presente trabalho não seja possível, dada o potencial de repercussão da matéria em milhares de processos em todo o país, é possível ter uma ideia a partir da verificação de informações relacionadas com o tema.

Nesse sentido, inicialmente, interessa saber o número de processos que seriam potencialmente afetados pela nova interpretação.

Desse modo, uma pesquisa pelo termo “compensação tributária” no acervo jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF retornou 129.305 casos⁵⁵, enquanto que a busca pelo termo “art. 170-A” retornou 37.914 resultados⁵⁶.

A mesma pesquisa foi feita no sítio eletrônico do Conselho da Justiça Federal - CJF, tendo retornado os seguintes resultados⁵⁷:

Tribunal/Termo Pesquisado	“compensação tributária”	“170-A”
STF	117	0
STJ	3636	506
TRF's (1ª 2ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões)	28.989	20.235

Relativamente aos Tribunais de Justiça, não foi feita a mesma pesquisa por não disporem de acervo jurisprudencial unificado. Não obstante, o número de processos constantes na esfera federal sobre o tema já deixa evidente a relevância do mesmo.

⁵⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acervo Jurisprudencial. Busca pelo termo “compensação tributária”. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?q=compensa%C3%A7%C3%A3o+tribut%C3%A1ria>. Acesso em 16 junho 2021.

⁵⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acervo Jurisprudencial. Busca pelo termo “art. 170-A”. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?q=art.+170-A>. Acesso em 16 junho 2021.

⁵⁷ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Acervo Jurisprudencial Unificado. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em 16 junho 2021.

Contudo, a apresentação do número de processos relacionados, por si só, não possibilita a compreensão sobre os efeitos econômicos envolvidos, de modo que outra abordagem se mostra oportuna.

Com efeito, uma vez que a interpretação proposta nesse trabalho possibilitaria o aproveitamento imediato de créditos relativos a tributos sobre os quais se firmasse precedente nos Tribunais Superiores, uma forma de se estimar o potencial econômico dessa nova interpretação é analisar os valores atualmente em discussão nessas Cortes.

Desse modo, analisando-se o Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, primeiro semestre, observa-se que a estimativa dos impactos econômicos das principais teses em trâmite no Supremo Tribunal Federal foi de R\$ 782,1 bilhões, para o período de devolução de 5 anos, enquanto que relativamente às teses em trâmite no Superior Tribunal de Justiça a estimativa foi de R\$ 560,0 bilhões, para o mesmo período⁵⁸.

Ressalte-se que a estimativa apresentada se refere apenas aos valores relativos aos últimos 5 anos, de modo que o valor pode ser bem maior, quando considera a existência de demandas judiciais em trâmite há longos períodos, alargando o período envolvido na discussão.

Nessa linha, constata-se que a mudança de interpretação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional proposta no presente estudo imporia ao Poder Público a necessidade de expressiva dotação orçamentária, ante a possibilidade de compensações antecipadas em milhares de processos atualmente em trâmite, considerando-se, ainda, a estimativa elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional acerca dos valores relacionados aos temas atualmente em discussão nos Tribunais Superiores, a qual excede o valor de um trilhão de reais.

⁵⁸ BRASIL. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021: Anexo de Riscos Fiscais, p. 46-48. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32319. Acesso em 19 junho 2021.

6 CONCLUSÃO

Conforme dito no início do presente trabalho, o objetivo desse estudo é oferecer uma crítica no que se refere à possibilidade de relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional para possibilitar a compensação antecipada de créditos tributários que tenham por base teses firmadas pelos Tribunais Superiores.

Nesse desiderato, inicialmente foram apresentados os dispositivos legais que regulamentam o instituto da compensação no âmbito federal.

Em seguida, abordou-se o contexto histórico no qual foi incluída a limitação objeto do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, destacando-se que a aludida inclusão se deu em momento no qual o Poder Judiciário enfrentava aumento expressivo no número de demandas tributárias e, por vezes, autorizava a realização de compensação de créditos tributários cujos fundamentos eram decisões liminares, que posteriormente eram reformadas, trazendo grande transtorno ao Poder Público.

À vista disso, analisaram-se os motivos apresentados pelo legislador para a inclusão do artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, observando-se que o objetivo principal foi o de evitar a compensação de créditos desprovidos de liquidez e certeza.

Ato contínuo passou-se ao estudo doutrinário sobre o dispositivo em comento, apontando-se as críticas apresentadas pela doutrina ao mesmo, em especial a de que violaria o princípio da isonomia, por estabelecer tratamento diverso entre os contribuintes que realizassem a compensação por contra própria e os que se socorressem do Poder Judiciário; e a de que possibilitaria a produção de efeitos por norma reconhecidamente inconstitucional por longos períodos após a declaração de inconstitucionalidade.

Ainda, destacou-se o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em 2010, nos autos do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, sob a dinâmica dos recursos repetitivos vigente no Código de Processo Civil de 1973, no sentido de que o mencionado artigo 170-A seria aplicável inclusive a créditos de tributos declarados inconstitucionais pelos Tribunais Superiores.

Em contrapartida, discorreu-se acerca das inovações trazidas pelo Código de Processo Civil quanto ao sistema de precedentes, notadamente com a atribuição de caráter vinculante aos precedentes firmados e com a criação do instituto da tutela de evidência, o que tornou inaplicável o entendimento firmado em 2010 pelo Superior

Tribunal de Justiça, possibilitando a relativização do disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, vez que o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores sobre determinado passou a atribuir liquidez e certeza aos créditos relativos ao mesmo.

Por fim, abordou-se a quantidade de processos e os valores que possivelmente seriam afetados pela mudança aqui defendida na interpretação do dispositivo em comento, a fim de demonstrar a relevância do tema aqui tratado.

De todo o exposto, conclui-se que com as inovações trazidas pelo novo diploma processual, a aplicação irrestrita do artigo 170-A do Código Tributário Nacional deixou de estar em consonância com o sistema processual pátrio, de modo que se mostra possível a sua relativização para autorizar a compensação antecipada de créditos de tributos cuja inconstitucionalidade ou ilegalidade tenha sido reconhecida pelos Tribunais Superiores, destacando-se, por oportuno, que essa mudança de entendimento não implicaria na inutilidade do dispositivo em estudo, que continuaria impossibilitando a compensação de créditos com fundamento em posicionamentos provisórios, atendendo à sua razão de ser, isto é, impedir a compensação de créditos que não possuem liquidez e certeza.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA - ABAT. Parecer: Compensação tributária e art. 170-A do CTN. São Paulo, 2015.

BARBOSA, João Claudio Franzoni. A compensação e o art. 170-A do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 67. São Paulo: Dialética, 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Compensação Tributária e o Artigo 170-A do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]; BARRETO, Aires F... [et al.]. Grandes questões atuais do direito tributário, 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Código de Processo Civil de 1973: Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm. Acesso em 07 junho 2021.

BRASIL. Código de Processo Civil de 2015: Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 07 junho 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 06 abril 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Terceira Seção de Julgamento). Acórdão nº 3402-005.025. Processo nº 10880.906342/2008-96. Recorrente: BF Utilidades Domesticas Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Diego Diniz Ribeiro. Brasília, 22 de março de 2018. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 17 maio 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acervo Jurisprudencial. Busca pelo termo “art. 170-A”. Disponível em:

<https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?q=art.+170-A>. Acesso em 16 junho 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acervo Jurisprudencial. Busca pelo termo “compensação tributária”. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse?q=compensa%C3%A7%C3%A3o+tribut%C3%A1ria>. Acesso em 16 junho 2021.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Acervo Jurisprudencial Unificado. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em 16 junho 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15 junho 2021.

BRASIL. Emenda de Plenário nº 14, apresentada ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0inf n3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em 07 abril 2021, p. 42.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Secretário da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=a notado>. Acesso em 06 abril 2021.

BRASIL. Justiça Federal da 3ª Região. Cumprimento de sentença nº 5007628-70.2017.4.03.6100. Exequente: Aliança Navegação e Logística Ltda. Executada: Fazenda Nacional. Julgador: Tiago Bitencourt de David. São Paulo, 14 de julho de 2017. Publicada em 25 de julho de 2017. Disponível em: <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=69afcf2d3a04d6f9fc7c74ae45cfab73d89ffd2e52d113a9>. Acesso em 19 junho 2021.

BRASIL. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021: Anexo de Riscos Fiscais, p. 46-48. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32319. Acesso em 19 junho 2021.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/leis/L8383.htm. Acesso em 06 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em 06 abril 2021.

BRASIL. Mensagem nº 1.459: Exposição de Motivos nº 820/MF. Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=47>. Acesso em 07 abril 2021

BRASIL. Parecer apresentado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0inf n3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999. Acesso em 07 abril 2021, p. 149.

BRASIL. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília, DF: Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em 17 maio 2021.

BRASIL. Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016. Revoga as Portarias [...] e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da

Fazenda Nacional. Brasília, DF: Procurador Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2016/portaria-502-2016.pdf>. Acesso em 17 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.167.039/DF. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Gabriela Moda em Couro LTDA. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 20 de agosto de 2010. Publicado em 02 de setembro de 2010. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271167039%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271167039%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271167039%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271167039%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em 19 junho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 4.296. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 09 de junho de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3755382>. Acesso em 19 junho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 895.351. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Comercial de Automóveis LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 05 de agosto de 2015. Publicado em 12 de agosto de 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307378375&ext=.pdf>. Acesso em 19 junho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Estatísticas: Processos autuados por ramo do Direito. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>. Acesso em 15 junho 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). Apelação/Reexame Necessário nº 0014773-57.2010.4.01.3000. Apelante/Apelada: Comercial de Automóveis Ltda. Apelante/Apelada: Fazenda Nacional. Relator: Souza Prudente. Brasília, 30 de março de 2011. Publicado em 25 de novembro de 2011. Disponível em:

<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00147735720104013000&pA=&pN=147735720104013000>. Acesso em 19 junho 2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. Manual de direito processual civil: volume único. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

JANINI, Tiago Cappi. Compensação Tributária: Análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, 2008.

KRAKOWIAK, Léo. A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 68. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. Comentários ao artigo 170-A. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset [coordenadores]; LACOMBE, Américo Lourenço Masset... [et al.]. Comentários ao Código Tributário Nacional. 1ª Ed. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA, André Mendes. Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal - evolução legislativa e modalidades. Nº 95. São Paulo: Dialética, 2003.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O art. 170-A do CTN: Proposta de afastamento no caso de teses decididas em sede de recursos representativos de controvérsias nos tribunais superiores - art. 543-B e 543-C do

CPC. In: MANEIRA, Eduardo [coord.]; LOBATO, Walter... [et al.]. *Compensação Tributária no Âmbito Federal: Questões Práticas*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

SILVA. Eduardo Correa da. *Aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, na hipótese de julgamento de recurso repetitivo: Análise à luz do Código de Processo Civil/15*. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada na Fundação Getúlio Vargas – FGV, 2017.