

CARLOS ALBERTO GAMA

RELATIVIZAÇÃO DA APLICABILIDADE DO ART.

170-A DO CTN

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2012

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APEFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE

COORDENADOR: PAULO DE BARROS CARVALHO

ESPECIALIZANDO:

Carlos Alberto Gama

Relativização da aplicabilidade do art. 170-A do CTN.

Monografia apresentada com intuito de obtenção do título de Especialista em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP, coordenado pelo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

PUC/SP

2012

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Eu, **Carlos Alberto Gama**, declaro ser o autor do texto apresentado como monografia para o curso de especialização em **Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo** com o título “Relativização da aplicabilidade do artigo 170-A do CTN”. Afirmo, também, ter seguido as normas da ABNT referentes as citações textuais que utilizei e das quais eu não sou o autor, dessa forma, creditando a autoria a seus autores.

Através dessa declaração dou ciência de minha responsabilidade sobre o texto apresentado e assumo qualquer responsabilidade por eventuais problemas legais no tocante aos direitos e originalidade do texto.

São Paulo, 30 de março de 2012.

Carlos Alberto Gama.

Minha família, por incentivar meus estudos e apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

As professoras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo:

Profa. Dra. Carolina Dias;

Profa. Dra. Daniela Bragueta.

Sumário

1	Introdução	8
2	Breve contexto histórico da compensação tributária	11
3	Requisitos para compensação	12
4	Da atividade vinculada pelo Fisco	12
5	Compensação tributária em sentido <i>lato sensu</i>	13
6	Relativização do art. 170-A do Código Tributário Nacional	15
6.1	Inaplicabilidade para ações propostas antes da inserção do art. 170-A do CTN...	19
6.2	Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN quando houver jurisprudência pacífica...	19
6.3	Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN quando houver decl de inconstitucional ..	21
6.4	Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN nas compensações administrativas	25
7	Destinatários do artigo art. 170-A do CTN	31
8	Conclusão.....	34
9	Bibliografia.....	37

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar um tema bem específico na seara tributária. É a restrição imposta pelo advento da LC 104/01 que autoriza a compensação somente após o trânsito em julgado por meio da inserção do art. 170-A do CTN.

A realidade é que mesmo depois de dez anos da sua edição a matéria é pouco debatida no meio acadêmico. Os autores que adentram ao tema discorrem pouco e de forma genérica. Muitos questionam o artigo 170-A do CTN, mas poucos encontram soluções para evitar sua aplicação, já que estamos diante de um assunto que envolve grandes valores financeiros.

A jurisprudência sobre o tema – aplicabilidade do art. 170-A do CTN – é pacífica no sentido reconhecer sua aplicação irrestrita após a LC 104/01, seja nos Tribunais Superiores ou nas instâncias iniciais.

O estudo tem por objetivo mostrar que a aplicação ampla do art. 170-A do Código Tributário Nacional não pode prevalecer, por diversos argumentos, tais como: economia e celeridade processual nas causas que houver jurisprudência sedimentada, nas declarações de inconstitucionalidade via ação, na compensação administrativa *sponte propria*, etc.

1. INTRODUÇÃO

Autorizar o encontro de contas entre contribuinte e o fisco, na prática, significa promover instituto da justiça tributária em sua plenitude, meta insculpida na Constituição cidadã de 1988.

No dia a dia, a realidade é que a Administração Fazendária em consonância com os objetivos do Executivo sempre dificultou o exercício da compensação em matéria tributária. Tanto é que o primeiro instituto normativo foi disponibilizado ao contribuinte apenas em 1991, conforme será demonstrado no decorrer do estudo.

Adentrando ao tema, a Lei Complementar n° 104/01 acrescentou o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional que assim dispõe:

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (grifo nosso)

Da análise literal do preceito supramencionado, a concepção imediata que se tem é que na hipótese de discussão judicial de determinado tributo, a compensação somente se perfaz após o trânsito em julgado da decisão. Essa é ideia predominante no meio jurídico.

Entendemos que aplicação descomedida após a LC n° 104/01 não é melhor caminho. A análise mais apurada do artigo 170-A do CTN nos conduz a novos caminhos e hipóteses de entregar da tutela jurisdicional almejada pelo contribuinte de forma mais justa e principalmente o mais rápido possível.

Conforme já dissemos, a jurisprudência atual é uníssona em acatar a aplicação do instituto normativo após a LC 104/01 sem fazer grandes questionamentos a respeito. Poucos são os julgamentos que se enveredam numa análise mais apurada sobre o tema, com o fito de aplicar uma justiça tributária real.

Por outro lado, o contribuinte, na prática pouco pode fazer já que a Administração Fazendária tem uma verdadeira indústria de institutos jurídicos que coíbe veementemente qualquer ajuste de contas, como por exemplo:

- Súmula 212 do STJ (veda a compensação por meio de liminar);

- Aplicação de multa isolada por não homologação de compensação administrativa que pode variar entre 50% e 225%;¹

- A aplicação irrestrita do próprio art. 170-A do CTN pelos tribunais;²

- A modificação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 vedando a compensação administrativa;

3

- Portarias administrativas para compensação impossíveis de serem cumpridas na prática;⁴

¹ Art. 18 da Lei nº 10.833/03 que aplica multa isolada com o seguinte teor: Mínimo de 50% pelo simples fato da RFB não concordar com cálculo da compensação. De 150% por falsidade mesmo sem especificar dolo, fraude ou simulação. Até 225% se não atender as notificações da RFB, em verdadeira afronta ao princípio constitucional de não fazer prova contra si mesmo. Etc.

² O julgamento do REsp 1.137.738 do STJ em regime de Representativo de Controvérsia impõe as instâncias inferiores a aplicação irrestrita do art. 170-A do CTN.

³ A modificação do art. 74 da Lei 9.430/96 pela Lei nº 10.637/02 deixou de um dia para outro de prever a compensação administrativa para vedar completamente esse instituto de encontro de contas.

- Entre outros.

Portanto, o presente estudo tem por meta se enveredar nessa proposta e demonstrar que é possível debater a aplicação irrestrita do art. 170-A do CTN, tomando novos contornos e trazer a lume posições dissonantes. E, acima de tudo, vislumbrar que já existem algumas construções jurisprudências e doutrinárias que se enveredou por uma análise mais justa do instituto com o fito de afastá-lo.

⁴ *Ex:* A Portaria CAT 17/99 de SP prevê o ressarcimento ou compensação de ICMS-ST, como sabemos, na prática é de difícil aplicação. Aliás, é quase impossível obter a compensação por essa instrução.

2. BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compensação é modalidade de extinção da obrigação tributária (CTN, art. 156).

Já preceituava o artigo 1009 do antigo Código Civil de 1916:

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

O Código Tributário Nacional de 1966 previu a compensação de tributos por meio do art. 170, porém, de forma genérica, sem lhe dar aplicação imediata.

O art. 66 da Lei nº 8.383 de 1991 foi o primeiro instituto a prever a compensação imediata na esfera administrativa, e perdura sua aplicação até hoje.

No dia 10.01.2001 por meio da LC 104, foi acrescido ao Código Tributário Nacional o artigo 170-A, que vedou a compensação antes do trânsito em julgado.

Logo após, sobreveio a Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça que proibiu a compensação de tributos por meio de medida liminar.

Essas são as principais modificações no que tange a compensação de tributos, no nosso sentir.

3. REQUISITOS PARA COMPENSAÇÃO

A faculdade de compensar precisa obedecer alguns requisitos.

A doutrina de Diva Malerbi dispõe que são requisitos da compensação tributária: a) a existência de crédito do Fisco; b) a existência de débito do Fisco; c) ato, quer do Fisco, quer do particular, que realize esse encontro de relações jurídicas; e d) lei, da pessoa política competente, que autorize.⁵

Já o professor Paulo de Barros Carvalho, acerca do tema preleciona que são quatro: a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; d) fungibilidade das coisas devidas (CC, art. 369).⁶

4. DA ATIVIDADE VINCULADA PELO FISCO.

O professor Paulo de Barros Carvalho explica:

*A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade.*⁷

Ou seja, a atividade de compensação deve guardar respeito a lei, não cabe a Administração Fazendária ao livre arbítrio, estipular condições para homologar créditos tributários.

5. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SENTIDO *LATO SENSU*

⁵ MALERBI, Diva. **A cláusula pétrea da legalidade tributária e o instituto da compensação em Revista de Direito Tributário nº 67**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. 22ª Edição. Ed. Saraiva. 2010, p. 530.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 311.

A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).⁸

O CTN por meio dos artigos 170 e 170-A traça metas gerais acerca da compensação. Inúmeras leis esparsas, instruções normativas e portarias regulam o tema, como por exemplo, o art. 66 da Lei nº 8.383/91, art. 44 da IN 900/08 RFB e a Portaria CAT 17/99 - SP disciplinam a matéria de forma específica, nos respectivos campos em que incidem.

Esses são os principais institutos que preveem a compensação na área tributária.

6. RELATIVIZAÇÃO DA APLICABILIDADE DO ART. 170-A DO CTN

O objetivo do respectivo trabalho é analisar a possibilidade de efetuar a compensação por meio de decisão judicial, **antes** do trânsito em julgado da respectiva demanda, ou seja, é a chamada relativização da aplicabilidade do art. 170-A do CTN, pensamento que vai de encontro com o instituto normativo, bem como a predominante jurisprudência.

A relativização da aplicabilidade do art. 170-A do CTN se faz necessário com objetivo de homenagear a economia e celeridade processual, bem como evitar o enriquecimento ilícito pela Fazenda Nacional.

O preceito normativo que dispõe sobre compensação tributária em linhas gerais é o art. 170 do CTN que assim preconiza:

⁸ Recurso Especial Nº 1.137.738/SP. Dje 01/02/2010. Relator. Min. Luiz Fux.

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.

Adentrando ao cerne do estudo, sabemos que, em sentido *lato*, a compensação de créditos tributários foi alterada pela publicação da Lei Complementar nº 104 de 10.1.2001, que inseriu o art. 170-A no CTN, que assim dispõe, *in verbis*:

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. (grifo nosso)

Portanto, de acordo com a análise literal, da qual não coadunamos, trata-se de mais um requisito para a realização de compensação tributária, isto é, não haver discussão judicial sobre créditos tributários.

Sendo assim, de acordo com dispositivo supra, a compensação somente pode ser efetuada com o trânsito em julgado da decisão, inclusive para tributos considerados inconstitucionais. Considera-se transitado e julgado o processo que não cabe mais recurso.

E nesse sentido que os tribunais judiciais vislumbram, conforme podemos analisar dos julgamentos a seguir:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. COMPENSAÇÃO. REGRA DO ART. 170-A DO CTN. APLICABILIDADE. DEMANDA AJUIZADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC N. 104/01. HIPÓTESE QUE ABARCA TAMBÉM TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS.

2. O disposto no art. 170-A do CTN, que exige o trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, somente se aplica às demandas

ajuizadas após a vigência da Lei Complementar n. 104/01, ou seja, a partir de 11.01.2001, o que se verifica na espécie, uma vez que o presente Mandado de Segurança foi impetrado em 28.04.2008. (STJ. REsp 1292723/CE em 02/02/12. Rel. Min. Mauro Campbell Marques). (grifamos)

E mais:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE.

A primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.167.039/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), firmou entendimento segundo o qual o art. 170-A do CTN – que veda a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da ação – aplica-se às demandas ajuizadas após 10.1.2001, mesmo na hipótese de tributo declarado inconstitucional. Agravo regimental improvido. (STJ. AgRg no REsp 1299470/MT em 15/03/2012. Rel. Min. Humberto Martins.)

No que se refere aos Tribunais Superiores Administrativos, o cenário não é diferente. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por exemplo, vem decidindo de forma reiterada que não é possível efetuar o encontro de contas, via compensação, antes do trânsito da decisão judicial.

Esse é teor dos recentíssimos julgamentos proferidos pelo Pleno do CARF em sede de Recurso Especial que reproduzimos logo abaixo, *in verbis*:

IPI. CRÉDITOS. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a compensação de débito com crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado. (Recurso Especial. Orig. Proc. 10950.003212/2003-14. CARF. 06/03/2012).

Conforme se afere do julgado acima, o CARF rechaça, em jurisprudência majoritária a compensação antes do trânsito em julgado.

O argumento do Conselho é que, antes dessa definição judicial terminativa, faltam os elementos da liquidez e certeza, que estão consignados no art. 170 do CTN. Nesse sentido reproduzimos o teor da ementa do Pleno, que assim vaticinou:

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO EM DECISÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Antes do trânsito em julgado de decisão que reconhece direito creditório de contribuintes não é possível a sua utilização em compensação, por falta do requisito de liquidez e certeza. (Recurso Especial. Orig. 16327.001207/2004-91. CARF. 06/03/2012).

Da análise dos julgamentos da matéria em apresso – compensação nos moldes do art. 170-A – em se tratando de julgamentos administrativos, principalmente na esfera federal, a verdade é que o CARF, bem como as Delegacias de Julgamento da Receita Federal aplicam o art. 170-A de forma indiscriminada, sem fazer maiores ponderações sobre o tema.

Infelizmente, não poderia se de outra forma. O objetivo da Administração Fazendária sempre foi dificultar a compensação de tributos, e a inclusão do art. 170-A do CTN, combinado com a Súmula 212 do STJ serviu como mecanismo intimidador que qualquer forma de obter o encontro de contas célere.

Sendo assim, não resta dúvida que a jurisprudência majoritária é no sentido de não reconhecer a possibilidade do contribuinte efetuar qualquer tipo de compensação antes do trânsito em julgado.

A relativização da aplicabilidade do art. 170-A do CTN ainda é aclamada em grandes discussões.

Hugo de Brito Machado Segundo, explica que de plano, porém, pode-se dizer que o art. 170-A do CTN somente se aplica às hipóteses nas quais o sujeito passivo pretende utilizar, na compensação, um crédito que entende possuir, relativo ao pagamento de um tributo cuja validade ainda é discutida judicialmente. A Fazenda não considera que esse crédito exista (pois entende que o tributo fora pago devidamente), e o judiciário ainda não se pronunciou definitivamente a respeito.⁹

Sobre a relativização do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, vamos analisar algumas hipóteses por tópico, como: Inaplicabilidade para ações propostas antes do advento do art. 170-A do CTN, quando houver jurisprudência pacífica sobre o tema, nas declarações de inconstitucionalidade e nas compensações administrativas.

6.1 Inaplicabilidade para ações proposta antes da inserção do art. 170-A do CTN.

De todas as teses que serão debatidas aqui, essa é a única hipótese em que existe posição majoritária sobre a impossibilidade de aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema o Min. Luiz Fux do Supremo Tribunal Federal fez os seguintes apontamentos:

A compensação é regida pela lei vigente à época do ajuizamento da vindicação, não a vigente no momento do procedimento administrativo para o encontro de débitos e créditos, cabendo ao Poder Judiciário, ao analisar o pleito, apenas declarar se os créditos são compensáveis. (REsp nº 1.137.738/SP – Relator Ministro Luiz Fux – 1ª Seção – Unânime – Dje 1º/02/2010). (grifamos)

⁹ SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. Atlas: 2009. p. 137.

A respeito da compensação efetuada antes de vigorar o art. 170-A do CTN encontra-se sedimentada a posição de reconhecer a restituição autorizada antes do trânsito em julgado, pois referido artigo do CTN tem natureza de direito material e não processual conforme julgamento proferido pelo STJ, logo abaixo:

A compensação pode ser realizada independentemente do trânsito em julgado, pois a época da propositura da ação (2000), não estava em vigor a Lei Complementar 104/2001, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A, segundo o qual 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.” (REsp nº 876.663/SP, 1ª Turma. 12.12.2006.)

Portanto, com o objetivo de finalizar esse tópico, chegamos a conclusão que não é aplicável a limitação proposta pelo art. 170-A do CTN, para as ações propostas antes do advento da LC 104/01, uma vez que a legislação tributária é regida pela legislação vigente na época dos fatos e, portanto não pode ser apreciada por legislação superveniente.

6.2 Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN quando houver jurisprudência pacífica a respeito do tema.

Entendemos que mesmo após o advento da LC 104/01 que restringiu a compensação antes do trânsito em julgado, que esse entendimento deve ser flexibilizado, ou seja, deve ser feita uma análise mais concreta a respeito da possibilidade de permitir a compensação antes do trânsito em julgado em homenagem a economia e celeridade processual.

A concepção que temos, vai ao sentido de não aplicar o art. 170-A do CTN nas matérias em que haja jurisprudência pacífica nos Tribunais Superiores pela não incidência do tributo. Não parece lógico postergar a entrega da tutela jurisdicional ao contribuinte, somente para aplicar o referido instituto.

Nessa linha de raciocínio, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região contém relevante jurisprudência nesse sentido:

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

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

(Apelação Cível 200832000069550/AM. Rel. Des. Leomar Barros Amorim de Sousa – 8ª Turma do TRF da 1ª Região – 13/04/2010).

O afastamento do art. 170-A do CTN é aplicável inclusive cotejando o art. 557 do CPC, *in verbis*:

*O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou **com jurisprudência dominante** do respectivo Tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. (grifei)*

Ora, se existe jurisprudência dominante, e pode ser negado o seguimento do recurso, por que não permitir a compensação antes do trânsito em julgado?

Nesse sentido, a v. jurisprudência infra:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO PAGOS PELO ABONO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS (1/3). VERBAS INDENIZATÓRIAS. SALÁRIO MATERNIDADE E FÉRIAS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. COMPENSAÇÃO COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO IMPOSTA PELO ART. 89, § 3º, DA LEI 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE. DISPOSITIVO LEGAL REVOGADO. DÉBITOS VENCIDOS. INAPLICABILIDADE DO ART. 170-A DO CTN. TAXA SELIC. PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO QUINQUENAL AFASTADAS.

VIII – 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 do 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 a Súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal 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 8º 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.

IX – Apelação da impetrante parcialmente provida. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas.

Des. Souza Prudente. 8º Turma. TRF – I. Apelação e Reexame Necessário no Mandado de Segurança Nº 4519142009401350 ¹⁰

E mais:

¹⁰ Nessa mesma linha de raciocínio os seguintes julgados: Apelação Cível no Mandado de Segurança Nº 2009.37.00.000745-9/MA. AP RXMS Nº 0051936.26. 2010.4.01.3500/GO Todos Des. Souza Prudente. 8º Turma do TRF 1..

Nos tributos com lançamento por homologação a liquidez e certeza é apurado pelo contribuinte que afere o quantum e lança na sua escrita fiscal para posterior anuência do Fisco. Porém não fica adstrito ao art. 170-A do CTN se a matéria encontra-se pacificada nos Tribunais. Apelação/Reexame Necessário N° 2008.35.02.001664-0/GO. Juiz Conv. Osmani Antônio do Santos. 8ª Turma do TRF da 1ª Região em 20/10/2009.

Sendo assim, chegamos a conclusão que na hipótese de haver jurisprudência pacífica a respeito da não incidência de determinado tributo, não se faz necessário aguardar o trânsito em julgado para arguir a compensação imediatamente.

6.3 Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN quando houver declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

A respeito desse tema, infelizmente o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência pacífica sob o regime de Recurso Repetitivo onde declara de forma expressa que o artigo 170-A do CTN aplica-se mesmo no caso de demandas que envolvem tributos que foram declarados inconstitucionais.

Para melhor esclarecimento, consignamos a referida ementa do postulado Egrégio STJ:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. COMPENSAÇÃO. REGRA DO ART. 170-A DO CTN. APLICABILIDADE. DEMANDA AJUIZADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC N. 104/2001. HIPÓTESE QUE ABARCA TAMBÉM TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS.

3. A primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1. 167.039/DF, mediante o procedimento descrito no art. 170-A do CTN também se aplica às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

Ora, em que pese todo respeito a decisão supra, com a devida *vênia*, mas não me parece correto aplicar o art. 170-A do CTN, ou seja, aguardar o trânsito em julgado do feito pelos seguintes argumentos abaixo:

Se o tributo já foi objeto de inconstitucionalidade pelo STF, não há que se falar com contestação judicial, pois o objeto da demanda encontra-se sedimentado, isto é, não haverá mais modificação jurisprudencial sobre tema!

Em consonância com princípio constitucional da celeridade da tramitação¹¹, bem como da economia processual¹², não parece plausível aguardar todo o desfecho processual para efetuar a compensação de um tributo que já foi considerado inconstitucional.

Em diversas situações, onde há matéria pacificada, até mesmo a Procuradoria da Fazenda Nacional opta pela desistência recursos protelatórios¹³ em homenagem o princípio da economia processual.

Questionamos: Por que não reconhecer a possibilidade de compensação em primeira instância, por exemplo, quando determinada incidência tenha sido afastada por inconstitucionalidade?

¹¹ LXXVIII, art. 5º da CF: a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que **garantem a celeridade de sua tramitação**. (grifo nosso).

¹² É caso, por exemplo, da aplicação do art. 105, do CPC. No caso específico da compensação, não há necessidade de tramitar por diversas esferas e tribunais, se a matéria já se encontra eivada de inconstitucionalidade.

¹³ Vide Parecer 2141/06 PGFN – Não incidência do imposto de renda sobre férias proporcionais convertidas em pecúnia. E, Parecer 2603/08 PGFN – Não incidência do imposto de renda no terço de férias e demais. Entre outros.

Não parece lógico aguardar o trânsito em julgado. Entendemos ser o caso, inclusive de afastar o entendimento da Súmula 212 do STJ, ou seja, se houver declaração de inconstitucionalidade, seria o caso de permitir inclusive o pedido compensação liminarmente.

Nessa linha de raciocínio, Leandro Paulsen citando João Dácio Rolim e Daniela Couto Martins pondera:

A exigência de trânsito em julgado da ação judicial cujo objeto seja a recuperação de tributo já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, como condição para que se efetive a compensação, é desprovida de qualquer fundamento jurídico, pois a certeza do crédito já está configurada e sua liquidez é desnecessária para a declaração do direito à compensação, sem homologação de valores.¹⁴

Não é lógico aguardar o trânsito em julgado sobre um pedido de repetição do indébito na qual a matéria em apreciação encontra-se eivada de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado.¹⁵

Nesse mesmo sentido o seguinte Acórdão do TRF 1:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRESCRIÇÃO. IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. RESERVA DE PLENÁRIO SUPRIDA. INAPLICABILIDADE DO ART. 170-A DO CTN. OMISSÃO SANADA. INEXISTÊNCIA DE OUTROS VÍCIOS. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA JULGADA. PREQUESTIONAMENTO.

3. Não obstante o julgamento pelo STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos do REsp 1167039/DF, relator ministro Teori Albino Zavascki, DJe de 02/09/10, inaplicável a limitação prevista no art. 170-A do CTN aos casos em que além da declaração de inconstitucionalidade do tributo discutido, houve suspensão pelo Senado Federal, por meio da Resolução 14/1995.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2002, p. 814 *apud* ROLIM. João Dácio e MARTINS. Daniela Couto. **Lei Complementar nº 104/01**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 86.

¹⁵ É o caso, v.g. dos Decretos-Lei N° 2.445/88 e N° 2.449/88. PIS, entre outros.

6. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, somente para esclarecer a inaplicabilidade do art. 170-A do CTN.¹⁶

Embargos de Declaração em Apelação/Reexame Necessário N° 2002.41.00.003761-9/RO. Des. Maria do Carmo Cardoso. 8ª Turma do TRF 1 em 27/01/12.

A Desembargadora Maria do Carmo inclusive ressalta que resta afastado o art. 170-A, do CTN independente do tipo de controle, se concentrado ou difuso, não cabe análise do preceito normativo.¹⁷

Por fim, só para consignar, ressaltamos que, o que se pede, é o pedido de compensação e não a homologação do tributo pelo Tribunal. Temos total ciência que o procedimento de homologação dos cálculos cabe ao Fisco aferir.

Pontuamos aqui.

6.4 Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN nas compensações administrativas.

Além disso, consideramos inaplicável o supramencionado artigo, nas hipóteses em que **não há discussão judicial** e a compensação é efetuada por conta e risco do contribuinte, fundamentado em Portaris/Instruções Normativas administrativas, devidamente autorizadas por lei.

É caso, por exemplo, da compensação efetuada por meio do art. 66 da Lei 8.383/91 que prevê o requerimento ao órgão administrativo, onde denominamos auto compensação.

¹⁶ No mesmo sentido a Apelação no Mandado de Segurança n° 2000.61.00.050259-6 TRF 3 e AG N° 2005.02.01.003959-9 TRF 2 também afastam a aplicação do art. 170-A quando houver inconstitucionalidade via ação.

¹⁷ AG. 2005.38.00.043281-6 TRF 1 8ª Turma.

Sobre o tema, é clássica a distinção que Hugo de Brito Machado faz e assim diferencia:

A compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91 não se confunde com a do art. 170 do CTN. O art. 170 do CTN exige autorização por lei específica em casos de créditos tributários já constituídos com créditos de qualquer natureza do contribuinte. Já a compensação da Lei 8.383/91 diz respeito especialmente aos casos de lançamento por homologação, pois o contribuinte fica autorizado a efetuar a compensação, atribuição que é sua, e não da autoridade administrativa.¹⁸

Como sabemos o art. 66 da Lei nº 8.383/91 foi o primeiro ato normativo que previu a compensação de créditos tributários, porém, em sua redação original limitava-se apenas aos tributos da mesma espécie, mas sem a autorização prévia da Secretária da Fazenda.¹⁹

Atualmente conta com a seguinte redação, *in verbis*:

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

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.²⁰

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo : Revistas dos Tribunais, 1994, p. 179.

¹⁹ Com o advento da Lei Nº 10.637/02 restou ultrapassado a limitação cristalizada no art. 66 da Lei Nº 8.383 sobre a questão de tributos da mesma espécie. Atualmente, é cediço que se faz necessário apenas o respeito a limitação sobre tributos administrado pela mesma Fazenda. O Art. 1º da Lei Nº 2.138/97 também previu a compensação de tributos sob a administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

²⁰ Conforme mencionamos na nota acima, essa limitação restou ultrapassada na esfera federal com o advento da Lei Nº 10.637/02. Com a criação da chamada Super Receita em meados de 2007, que unificou a arrecadação

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

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

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Outro importante instrumento processual que previa a compensação *sponte própria* era a antigo teor do art. 74, da Lei N° 9.430/96 que preceituava:

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

Com o objetivo de adequar o art. 74 da Lei N° 9.430/96 com a inserção do art. 170-A – que eram conflitantes até então – o legislador consignou nova redação, que atualmente assim preconiza:

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. (Redação dada pela Lei N° 10.637/02).

O que se vê é mais uma forma da Administração Fazendária, por meio de norma de dificultar a compensação pelo contribuinte.

tributária na esfera federal, não há mais empecilhos nem motivos para dificultar a compensação de tributos federais diversos sobre sua administração.

O legislador para harmonizar a redação do art. 170-A do CTN vs art. 74 da Lei N° 9.430/96 alterou radicalmente seu teor. Portanto, nesse hipótese, não resta dúvida que existe óbice para compensação por conta e risco do contribuinte.

Por outro giro, o art. 66 da Lei n° 8.383/91 não sofreu qualquer modificação. Sendo assim, entendemos que citado dispositivo supra encontra-se em vigor, e, não revogado como afirmam alguns.

Ora, também entendemos que são situações totalmente diferentes. O art. 170-A nessa hipótese aplica-se nos casos em que há discussão judicial acerca do tributo. A compensação nos moldes do art. 66 da Lei 8.383/91 é efetuada no âmbito administrativo quando não há dúvida acerca da arrecadação incorreta do tributo. O contribuinte faz a apuração fiscal, e compensa de acordo com seu entendimento. Cabe ao Fisco apenas homologar os cálculos.²¹

Nesse sentido o seguinte julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL.

Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação (CTN, art. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para efetivar a homologação (CTN, art. 150, § 4º); esse procedimento tem natureza administrativa, mas o juiz pode, independentemente do tipo de ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g., data do início da correção monetária).

Embargos de divergência acolhidos.

(Embargos de Divergência em Recurso Especial n° 78.301-BA, 1ª Seção, Min. Ari Pargendler. DJ. 28/04/97).

²¹ Ex: Compensação via DCTF e GFIP.

Até mesmo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de forma discreta reconheceu a possibilidade de compensação *sponte própria*, com fulcro no art. 66 da Lei nº 8.383/91 conforme aferimos na ementa do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. EXCEDENTE RECOLHIDO A TÍTULO DE FINSOCIAL. ART. 66, DA LEI 8.383/91. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/92. IMPOSSIBILIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA REGULAMENTAR LEI.

(omissis)

Admissibilidade da compensação de Finsocial com o próprio Finsocial e com a Cofins, para futura extinção do crédito tributário, ex vi legis, do disposto no artigo 66, da Lei Nº 8.383/91. (Terceira Câmara. Terceiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 303.33.858 de 05/12/2006. Rel. Nilton Luiz Bartoli).

E mais, de forma latente consignou a possibilidade na seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. COMPENSAÇÃO.

A compensação é um direito discricionário da contribuinte, não cabendo ao Fisco realizá-la de ofício, nem podendo ser usada, caso não tenha sido realizadas antes do início do procedimento fiscal, como razão de defesa para elidir lançamento decorrente da falta de recolhimento de tributo devido.

No voto referente a ementa citada acima, a Conselheira Nayara Bastos Manatta fez a seguinte observação:

*No que diz respeito ao direito compensatório alegado pela recorrente, é preciso observar que a compensação é um direito discricionário da contribuinte, cabendo a ela exercê-lo, como desejar, **dentro das condições previstas na legislação** que disciplina a matéria. (Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão 204-00.218 de 22/02/06. Rel. Nayra Bastos Manatta.) (grifo original).*

Portanto, diante do exposto supra, resta consignado que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e faculdade do contribuinte optar pela compensação por sua conta e risco, independente da autorização da administração ou de decisão judicial, nos moldes do art. 66 da Lei nº 8.383, por exemplo.

Ressaltamos que nos tributos sujeitos a homologação do Fisco, a liquidez e certeza é apuradas pelo contribuinte, que por sua conta e risco faz a escrituração e comunica a Fazenda.

E como bem leciona Estevão Horvath:

A Lei nº 8.383/91 não condicionou a compensação à prévia manifestação do Fisco quanto ao crédito que o contribuinte pretenda considerar, senão que, ao revés, deixou claro que este último poderá efetuar a compensação.²²

Além dos exemplos suscitados acima, é caso, por exemplo, da aplicação do art. 44 da Instrução Normativa da RFB Nº 900 que assim preconiza:

O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

²² HORVATH, Estevão. **Compensação e autolancamento em Revista de Direito Tributário nº 67**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 344.

Ademais, em que pese toda discussão, a verdade é que o art. 170-A do CTN é norma direcionada ao Fisco²³ - tributos lançados de ofício - e não chamamento para o contribuinte conforme é possível aferir no seguinte julgado do STJ:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DO ART. 39, § 4º, DA LEI N. 9.250/95. SÚMULA N. 83/STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICES.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 435.835-SC, firmou o entendimento de que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos “cinco mais cinco”), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.

2. O art. 170-A do CTN não deve ser aplicado ao presente caso, uma vez que se trata de compensação de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que a Fazenda Pública terá o prazo de 5 (cinco) anos para fiscalizar a compensação efetuada pelo contribuinte e, se for o caso, poderá proceder ao lançamento de ofício das diferenças indevidamente compensadas.

[...] omissis.

(REsp 612.324/AL, STJ. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13/09/04).

Portanto, diante dos apontamentos efetuados acima, não resta dúvida que não se aplica o disposto no art. 170-A do CTN já que esse preceito é indicado aos tributos lançados de ofício e não para aqueles sujeitos a homologação.

O professor Aliomar Baleeiro já mencionava que o art. 170 do Código Tributário Nacional acolheu a compensação nas condições e sob as garantias que estipular a lei ou que ela cometer à estipulação da autoridade em caso concreto. Nesta última hipótese, abre-se ao

²³ Sobre esse apontamento, tecemos maiores considerações no próximo tópico, a saber: Destinatários do art. 170-A do Código Tributário Nacional.

agente público certa dose de discricionarismo administrativo, para apreciar a oportunidade, a conveniência e o maior ou o menor rigor de condições e garantias.²⁴

Esse é nosso entendimento a respeito do tema.

7. DESTINATÁRIOS DO ART. 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de tudo, já mensuramos que se faz necessário indicar os destinatário do art. 170-A, e desde já dizer que não se aplica ao Poder Judiciário com a finalidade de sedimentar nossa tese, a respeito da aplicação irrestrita do art. 170-A.

Sendo assim, partimos para análise do tema, com o objetivo de definir o destinatário do art. 170-A, do CTN. É necessário responder à alguns questionamentos, se referido preceito é indicado a Administração Fazendária, Poder Judiciário, contribuinte ou todos.

De início, entendemos que a aplicação do art. 170-A, do CTN é direcionada a Administração Fazendária. Fiscos estaduais, municipais e da União. Tendo a Fazenda notícias que determinado contribuinte discute judicialmente determinado crédito, essa não poderá homologar a compensação.

O contribuinte também é destinatário do preceito, pois pelo princípio da legalidade tributária, não pode se abster de cumprir as normas em vigor.

²⁴ BALEEIRO. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 509.

Conforme já mencionamos acima, entendemos que referido dispositivo legal não se aplica ao Poder Judiciário, pela simples análise que esse não pode ficar adstrito a uma norma legal, já que esse tem como faculdade formar sua livre convicção.

Hugo de Brito Machado Segundo faz as seguintes ponderações a respeito:

Particularmente, entendemos que o art. 170-A do CTN, bem como a Súmula 212 do STJ, não se pode sobrepor ao poder geral de cautela do juiz, nem muito menos ao direito constitucional a uma prestação jurisdicional útil. Não pode, por isso, proibir, incondicionalmente, a concessão de medida liminar para suspender uma cobrança indevida (que pode ser indevida porque deveria ter sido submetida à compensação, e não foi).²⁵

Entendemos que o art. 170-A não se aplica ao Poder Judiciário em decorrência da prevalência da decisão judicial sobre a vontade da Fazenda.

Não seria lógico, ficar o judiciário, diante de uma ilegalidade, preso a um preceito normativo. O juiz aplica a lei, porém, diante do seu grau de convencimento acerca do tema.

Como bem preleciona Fabiola Cassiano Keramidas a respeito do tema:

Seria lógico, concluir que, havendo decisão judicial favorável ao contribuinte no sentido de viabilizar-lhe o procedimento de compensação, o agente fiscal ou os julgadores administrativos não poderiam impedir o encontro de contas, sob pena de descumprimento de ordem judicial.²⁶

²⁵ SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. Atlas: 2009. pgs. 138 e 139.

²⁶ KERAMIDAS. Fabiola Cassiano. **A compensação administrativa antes do trânsito em julgado da decisão judicial em Compensação Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 147.

Sendo assim, entendemos que é inaplicável o art. 170-A do CTN nas decisões em que o juiz, por mera liberalidade, e por sua autonomia judicante, entenda não ser o caso de aplicar o art. 170-A do CTN em decorrência do seu juízo de merecimento.

8. CONCLUSÃO

Já lecionava o professor Aliomar Baleeiro que no Direito Tributário o encontro de dívidas é raro e excepcional, como modo de extinção delas na medida em que se contrabalançam. A regra é o pagamento inexorável do crédito público, líquido e certo, por efeito da inscrição da dívida do sujeito passivo nos livros do sujeito ativo, salvo disposição legal em contrário.²⁷

Da mesma forma que o Fisco se dispõe para efetuar a cobrança de tributos e aumentar a sua arrecadação, deveria fazê-lo para restituir tributos cobrados indevidamente.

Porém, a realidade é bem diferente. A Administração Fazendária tem por norte dificultar ao extremo qualquer tipo de encontro de contas. Seja por meio de edição de leis proibitivas, e, até mesmo impondo multas confiscatórias²⁸, com o objetivo de reprimir a compensação efetuada por conta e risco do contribuinte.

O pedido de compensação não é um favor posto ao contribuinte. É restituição de valores pagos indevidamente, por erro da Administração Fazendária.

Entendemos que a lei não pode inviabilizar totalmente o encontro de contas entre credor e devedor, como ocorreu com a edição do art. 170-A do CTN, em homenagem ao princípio da economia e celeridade processual.

²⁷ BALEEIRO. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Companhia Editora Forense. Ed.1970, p. 507.

²⁸ Não vamos entrar aqui na discussão se multa é tributo e seu impedimento constitucional de confisco.

Resta evidente que o advento do art. 170-A do CTN teve como objetivo inibir os contribuintes de efetuarem a compensação dos créditos que possui com a Fazenda pública de forma célere e imediata, pois na prática, como sabemos, torna-se verdadeiro mecanismo de postergação processual. As Procuradorias recorrem apenas por dever de ofício, sem qualquer embasamento legal, apenas para protelar a entrega da tutela jurisdicional ao contribuinte.

Discordamos do entendimento sedimentado no REsp 1.137.738/SP em regime de Representativo de Controvérsia que, com a edição da LC nº 104/01, agregou-se mais um requisito para compensação tributária – aguardar o trânsito em julgado - pois não nos parece lógico que tal preceito deve ser aplicado de forma irrestrita, sem analisar casos específicos.

Parece-nos que aplicação ampla do art. 170-A do CTN, pelos Tribunais Superiores traz em seu bojo, forte argumento consequencialista²⁹, com o fito apenas de alimentar a arrecadação tributária, porém sem qualquer respaldo jurídico.

Entendemos que em determinadas ocasiões é possível relativizar a aplicação do art. 170-A do CTN e efetuar a compensação **antes** do trânsito em julgado, pelo menos nas seguintes situações:

- Para as ações propostas antes do advento da LC 104/01 em respeito ao ato jurídico perfeito, pois a compensação deve ser regida pela lei vigente no momento do encontro de contas;

²⁹ Argumento consequencialista em matéria tributária é aquele que concede razões para justificar as decisões que não são calcadas apenas no direito material, mas principalmente com argumentos *ad terrorem*.

- Quando houver jurisprudência pacífica sobre a não incidência de determinado tributo, em respeito a economia e celeridade processual;

- Quando houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, também em harmonia ao preceito da economia e celeridade processual;

- Nas compensações administrativas, como por exemplo, no caso do art. 66 da Lei 8.383/91, por mera previsão legal para efetuar a apuração do *quantum* na escrita fiscal e efetivar o encontro de contas *sponte propria*.

Lembramos que o contribuinte é lesado duas vezes:

- 1) Quando efetua o pagamento do tributo indevidamente;
- 2) E, no momento que tem seu pedido de compensação protelado.

Aguardar o trânsito em julgado da decisão nas hipóteses supramencionadas, não parece justo, por uma questão simples: **não há questionamento judicial do tema!**

Finalizando, entendemos que se faz necessário a relativização da aplicabilidade do art. 170-A do CTN, uma vez que sua efetivação irrestrita pune em demasia o contribuinte no momento de compensar o que foi pago indevidamente e não faz justiça tributária em nosso sentir.

Pontuamos aqui.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. 22^o Edição. Ed. Saraiva. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8^a Ed. São Paulo: Saraiva. 1996.

HORVATH, Estevão. **Compensação e autolancamento em Revista de Direito Tributário n^o 67**. São Paulo: Malheiros. 1996.

KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. **A compensação administrativa antes do trânsito em julgado da decisão judicial em Compensação Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1994.

MALERBI, Diva. **A cláusula pétrea da legalidade tributária e o instituto da compensação em Revista de Direito Tributário n^o 67**. São Paulo: Malheiros, 1996.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. Atlas: 2009.