

## 1 – INTRODUÇÃO

A palavra compensação relaciona-se à noção de que existem, ao mesmo tempo, dois agentes jurídicos que são credores e devedores entre si. No direito, a compensação teve sua larga utilização no Direito Civil, sendo posteriormente utilizadas em diversos outros ramos.

A compensação, no âmbito do Direito Tributário, está disciplinada pelo Código Tributário e pela legislação, especificamente para o presente estudo, a Lei nº 8.383/91. As particularidades das normas reguladoras da compensação, especialmente as diferenças entre a compensação prevista no Código Tributário e da Legislação são consideráveis, o que exige do operador do direito cuidado e zelo ao interpretá-las.

No primeiro momento, o presente estudo abordará noções sobre a Compensação, sua história, conceituação no Direito Civil e sua transcendência para outros ramos do direito, principalmente o Tributário.

A utilização da compensação no âmbito do Direito Tributário mereceu especial atenção, principalmente a norma prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383/91 - compensação *sponte propria* ou compensação no lançamento por homologação - suas particularidades e diferenças para a compensação prevista no Código Tributário.

Os Tribunais pátrios ao longo dos anos caminhavam no sentido de delinear os contornos da compensação *sponte propria* e sua utilização, conceituando o instituto, a forma de aplicação e o tempo. Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, recentemente proferiu decisão que caminhou em sentido contrário ao que se aceitava nas Cortes Regionais e o que defendia a grande maioria da Doutrina.

Nesse aspecto, a análise da decisão do Superior Tribunal de Justiça, mereceu especial atenção e críticas, sendo ponto a ponto analisada a sua posição atual e o posicionamento da doutrina e da jurisprudência.

O tema é de grande relevância em face ao impacto do instituto na relação entre Fisco e Contribuinte, pois cada vez mais as normas tomam um sentido de proteger ainda mais o Fisco

em detrimento do contribuinte, que cada vez mais fica em posição desfavorável perante o Fisco, mesmo quando tem seu direito reconhecido.

O presente estudo se desenvolveu através de análise de artigos de revistas, pesquisa de artigos publicados na internet, estudo de livros dos principais doutrinadores sobre o tema, bem como da análise do posicionamento dos nossos tribunais superiores, observando as posições acerca do tema, as divergências quanto a matéria e a oscilação de posicionamento ao longo do tempo.

## 2 - COMPENSAÇÃO – BREVES APONTAMENTOS

A compensação é o meio pelo qual dois indivíduos, ao mesmo tempo credores e devedores entre si, extinguem suas obrigações na medida de seus débitos/créditos. Percebe-se assim a existência de obrigações que são recíprocas, para só assim operar-se a compensação.

Com muita propriedade, o douto Pontes de Miranda traça as seguintes explanações sobre o instituto:

Compensar é pesar dois créditos, um de A e outro de B contra A, um pelo outro (*debiti et crediti inter se contributio*, MODESTINO, L. 1, D, *de comensationibus*, 16, 2). Compensam-se crédito e dívida. Um vai para um prato; o outro vai para o outro prato da balança.<sup>1</sup>

Nessa ótica, a lição do eminente Pontes de Miranda, no qual compensar é pesar dois créditos, nos remete a noção de equidade, de equilíbrio, a figura da balança que representa a justiça e o justo. Acaso ocorra de os créditos se equivalerem, estão extintas as obrigações, contudo, se um dos coobrigados possuírem crédito maior, compensa-se apenas no montante igualitário.

O instituto da compensação remonta suas origens ao Direito Romano, intimamente ligada à figura da balança, pois a medição de valores na economia romana se dava através da pesagem dos metais. No primeiro momento, a compensação era utilizada apenas se as partes assim convencionassem. Nesta época na qual ao juiz romano era vedado conhecer mais de uma causa, ainda que a outra tivesse íntima ligação, a compensação se assemelhava muito mais com uma renúncia a ação do que como uma compensação propriamente dita.

Apenas na época de Justiniano é que a compensação passou a operar-se automaticamente. A reforma de Justiniano, que unificou e generalizou a compensação como modo extintivo da obrigação, independente da vontade das partes, operando-se *ipso jure* (...)<sup>2</sup>.

No Brasil o instituto da compensação já era previsto no Código Civil de 1916, especificamente em seu artigo 1009, *verbis*:

---

<sup>1</sup>MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, **Tratado de Direito Privado, vol. 24**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p. 305.

<sup>2</sup>DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, vol. 2**. 20. ed. rev. Aum. e atual. de acordo com novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 309.

Art. 1009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

O Código civil de 2002, repetiu o que estava previsto no código de 1916, apenas modificando a numeração do artigo, que no novo código corresponde ao **artigo 368**.

A compensação ainda pode ser dividida de três maneiras, **convencional, legal e a judicial**. Na primeira, as partes estipulam o fim da obrigação pelo instituto da compensação, ficando a critério delas o que se compensar e como compensar, aqui apenas a autonomia da vontade interfere. Nos dizeres de Paulo Nader “as partes dispõem, portanto, de ampla liberdade, não ficando adstritas aos requisitos fixados em lei<sup>3</sup>. Na segunda espécie, a legal, a compensação opera-se de forma automática, quando são preenchidos os requisitos presente na lei, a compensação ocorre independente da vontade das partes. Maria Helena Diniz muito bem pontua ao afirmar que ‘a compensação, entre nós, se processa automaticamente, ocorrendo no momento em que se constituírem créditos recíprocos entre duas pessoas, já que o Código Civil pátrio preferiu a compensação legal’<sup>4</sup>. Na última espécie, a judicial, também chamada de processual, é oriunda de um ato emanado de ente público com força coativa, o juiz, que no curso diretivo do processo, observa ser aplicável ao caso a regra da compensação. Contudo, cabem as partes, em momento oportuno, alegar seu direito.

A compensação é instrumento importante e facilitador das relações no mundo atual, seria um verdadeiro caos se todos que fossem ao mesmo tempo credor e devedor, tivessem que, para terem adimplidos seus créditos, cobrar e diligenciar. Com a compensação tal esforço é desnecessário, ficando evidente seu aspecto justo e prático.

Nesta toada, a praticidade do instituto é verificada nas operações financeiras, como exemplo, Paulo Nader cita as compensações nas redes bancárias:

Tomem-se, por exemplo, as compensações que a rede bancária efetua ao final do expediente diário. Em vez de cada instituição pagar as demais o correspondente aos cheques e outros papéis de sua responsabilidade e, em contrapartida, receber de cada qual o equivalente ao volume de títulos em seu

---

<sup>3</sup> NADER, Paulo. **Curso de direito civil. vol. 2.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 351.

<sup>4</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, vol. 2.** 20. ed. rev. Aum. e atual. de acordo com novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 312.

poder, compensam-se os débitos em *câmaras de compensação* (as *Clearing Houses*) e com base em valores globais<sup>5</sup>.

Assim, percebe-se que a compensação é um instituto presente no dia a dia, operando-se inúmeras vezes no cotidiano.

Devido a sua ampla utilização e praticidade, o instituto da compensação passou a permear outros ramos do direito especialmente o Direito Tributário. No Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966) a compensação esta disciplinada nos artigos 156, II, 170 e 170-A.

O artigo 156, II do Código Tributário Nacional confere a compensação força de extinção do crédito tributário. O art. 170 e 170-A disciplina a forma como a compensação será efetuada e seu momento.

A regulamentação da compensação, prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional apenas ocorreu com a edição da Lei 8.383/91(art. 66), que introduziu a chamada compensação *sponte propria*, auto-compensação ou compensação no âmbito do lançamento por homologação. É esta modalidade de compensação que será tratada neste artigo. Contudo, existem alguns doutrinadores os quais diferenciam a compensação prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional e a compensação prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91, o que nos parece a posição mais acertada.

### **3 - COMPENSAÇÃO SPONTE PROPRIA.**

A compensação *sponte propria* foi lançada para apreciação da Câmara dos Deputados através do Projeto de Lei 2.159/1991, enviado pelo Poder Executivo, a época dirigido pelo Senhor Presidente Fernando Collor, tendo como tema principal a criação da UFIR e outras proposições, dentre as quais estava presente a compensação.

Após a aprovação, o projeto de Lei se transformou na Lei 8.383/91, instrumento valiosíssimo na relação entre Fisco e Contribuinte. Sua proposição mais importante, o artigo 66, constitui verdadeira vitória do Contribuinte buscando a máxima equidade e isonomia no trato com o Fisco Público.

---

<sup>5</sup> NADER, Paulo. **Curso de direito civil. vol. 2.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 348.

A instituição do artigo 66 da Lei 8.383/91 estabeleceu um verdadeiro avanço ante uma posição desequilibrada, sempre a favor do Fisco para uma busca pela maior equidade no tratamento entre Fisco e Contribuinte. É um instrumento que possui o Contribuinte para buscar a recomposição do seu patrimônio que foi lesado “a força” pela exigência de tributos sabidamente indevidos. A referida lei trouxe em seu bojo verdadeiro direito do Contribuinte a autocompensação, conforme de depreende de seu artigo. 66:

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

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

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

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

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

Como bem asseverado por Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “com o advento da Lei federal 8.383./91 (...), houve expressivo alargamento no campo de aplicação do instituto em apreço, pois o aludido diploma normativo autorizou como forma de pagamento de tributos federais a utilização da compensação (...)”<sup>6</sup>.

Esta modalidade de compensação é realizada no âmbito do lançamento por homologação. Este tipo de lançamento é aquele no qual o Contribuinte apura, calcula, verifica e paga o tributo. Contudo a extinção do crédito tributário somente será efetivada com a homologação por parte do Fisco. Este poderá homologar de ofício ou então deixar transcorrer o prazo de cinco anos para que ocorra a homologação tácita.

Assim, da mesma forma que para o pagamento de tributos no âmbito do lançamento por homologação, o Fisco repassa para o contribuinte o dever de calcular, apurar, verificar, pagar,

---

<sup>6</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao código tributário nacional, vol 2 (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p 430.

ficando resguardado seu direito de verificar se tal procedimento é correto e lançar as diferenças, nada mais justo, e em homenagem ao princípio da isonomia, que o Contribuinte que apurar crédito decorrente de pagamento indevido possa, por conta própria, efetuar a compensação, ficando, resguardado ao Fisco o prazo de cinco anos para verificar a regularidade da compensação.

Corroborando tal assertiva, afirma Alexandre Macedo Tavares, “... se o CTN admite que a lei tributária atribua ao sujeito passivo a obrigação de pagar antecipadamente o tributo pelo regime do lançamento por homologação, também conhecido por *autolancamento*, nenhuma razão sistemática existe para obstar que, diante dessa mesma realidade jurídica, o contribuinte possa vir a extinguir a sua obrigação através do regime de auto-compensação, nos termos como contemplado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91”<sup>7</sup>.

O direito de efetuar a compensação pelo auto-lançamento – de acordo com o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 - já foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 78.301-BA (1ª Seção, Relator Ministro ARI PARGENDLER, DJ de 28.04.1997).

Após essa histórica decisão, ficou assentado que os tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação podem e devem ser compensados pelo Contribuinte independentemente de autorização administrativa ou de decisão judicial, pela simples aplicação do art. 66, da Lei nº. 8.383/91, afastadas as regras infralegais editadas em sentido contrário.

O artigo 156, II do Código Tributário Nacional elege a compensação com forma de extinção do crédito tributário, vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...);

II - a compensação

---

<sup>7</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. A Superveniência do novo art. 170-A do CTN e a duvidosa questão acerca da revogabilidade do direito subjetivo à autocompensação do indébito tributário. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 68, maio, 2001, p. 10/11.

Carraza e Bottallo conceitua que a causa extintiva do crédito tributário “é o ato ou fato a que a lei atribui o efeito de libertar o sujeito passivo tributário do liame abstrato (vínculo jurídico) que o prendia ao sujeito ativo tributário, desde a ocorrência do fato impositivo”<sup>8</sup>.

Como é claro, existem no Direito Tributário, três espécies de lançamento, por declaração, de ofício e por homologação. Para tanto, o nobre jurista Hugo de Brito Machado assim os conceituou:

...no lançamento por declaração, o contribuinte oferece a autoridade informações quanto ao fato gerador do tributo e aguarda a notificação para fazer o pagamento. No lançamento por homologação, o contribuinte também oferece à autoridade as informações quanto ao fato gerador do tributo, mas apura o valor respectivo e efetua desde logo o pagamento, completando-se o lançamento com a homologação feita pela autoridade administrativa. No lançamento de ofício, a apuração do valor do tributo é feita pela autoridade administrativa, por sua iniciativa, e notifica o contribuinte para o respectivo pagamento”<sup>9</sup>.

Apesar de o lançamento ser atividade vinculada, exercida exclusivamente pela autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que ocorre é uma ficção jurídica pela qual no âmbito do lançamento por homologação o Contribuinte efetua todos os procedimentos, como se administração tributária fosse, cabendo ao Fisco apenas verificar a regularidade do procedimento

Contudo, apesar desta previsão, é importante ressaltar que a modalidade de compensação prevista no art. 66 da Lei 8.383/91, por si só não tem o condão de extinguir o crédito tributário. Esta diferenciação é importante para fins de entendimento do presente estudo. Como afirmado anteriormente, o crédito tributário somente será extinto quando o Fisco verificar a regularidade da compensação e aceita-lá ou manter-se inerte o que gera uma presunção de aceite.

Isto posto, conclui-se, nos dizeres de Hugo de Brito Machado: “que a compensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 diz respeito especialmente aos casos de lançamento por homologação, visto como aquele dispositivo diz que o contribuinte poderá efetuar a

---

<sup>8</sup> CARRAZZA e BOTTALLO, Roque Antônio e Eduardo Domingos. Créditos-prêmio de IPI adquiridos por cessão – Possibilidade de compensação com débitos fiscais do cessionário com base em decisão judicial definitiva. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 164, maio, 2009, p. 96.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 285.

compensação, deixando claro que a compensação deve ser praticada pelo contribuinte, porque é atribuição deste(...)<sup>10</sup>.

Neste cenário, desde a edição da Lei 8.383/91 o tema compensação vem sendo debatido e estudado, tanto pelos nossos doutrinadores como pela jurisprudência. Neste passo, surgiram divergências e especificidades acerca da compensação *sponte propria*, como exemplos, existem autores que defendem que esta modalidade de compensação é diferente daquela prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional, posição que parece ser a mais acertada.

A jurisprudência não caminhou de maneira uniforme na conceituação do instituto, contudo, existia uma tendência na aplicação da compensação como sendo norma diferenciada daquela prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional. Alguns tribunais, inclusive, avançaram na aplicação ao afastar desta modalidade de compensação o artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Há julgados no qual também afastam a aplicação do mesmo artigo quando há precedentes declarando a inconstitucionalidade de lei.

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça, por meio de decisão na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decidiu, de maneira simples, sem debates, acerca da aplicação do instituto e ao que se percebe, colocando uma “pá de cal” nas discussões acerca da compensação *sponte propria* e toda suas particularidades, estudos e debates.

Acontece que tal posicionamento, inclusive, vem de encontro à posição antiga da Corte Superior de Justiça e novamente coloca o Fisco em situação de predominância em relação ao já tão castigado Contribuinte. Iremos analisar a decisão do Superior Tribunal de Justiça, apontar algumas críticas e posições da melhor doutrina e jurisprudência.

#### **4 - POSIÇÃO ATUAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

Na análise do Recurso Especial 1.167.039 do Distrito Federal, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou, em sede de recurso repetitivo, artigo 543-C do Código de Processo Civil, a questão da compensação e sua aplicabilidade no direito tributário.

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 286.

Vejam os a ementa do recurso o qual determinou o fim de anos de construção jurisprudencial e embates doutrinários no sentido de equilibrar a relação entre Fisco e Contribuinte, para novamente colocar o Fisco em posição de vantagem ante o Contribuinte:

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

1. Nos termos do art. 170-A do CTN, "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

2.. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

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

O pano de fundo da discussão do referido recurso especial foi à possibilidade de compensação de créditos tributários oriundos de tributos pagos indevidamente com base nos Decretos-Leis 2445 e 2449, ambos do ano de 1988. Ambos os Decretos foram considerados inconstitucionais e houve resolução do Senado no sentido de afastar a sua incidência.

A empresa recorrente pleiteou em juízo a compensação, com base no artigo 66 da Lei 8.383/91, dos valores pagos indevidamente com base nos decretos. Ou seja, a discussão principal do recurso era a possibilidade de compensação sem as restrições do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

O relator do recurso foi mais além, definindo que a compensação prevista no artigo 170 e 170-A do Código Tributário Nacional **não se diferenciam** da compensação prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91, devendo esta se sujeitar aos ditames da primeira.

Foi proposta edição de Súmula, com a seguinte proposição: "A compensação de crédito tributário objeto de controvérsia judicial somente pode ser realizada após o trânsito em julgado da sentença favorável ao contribuinte (art. 170-A do CTN), mesmo quando reconhecida a inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido".

Apesar do notar saber jurídico dos Ministros que compõem nossa Corte Superior de Justiça, tal posicionamento não parece se adequar com a melhor jurisprudência e doutrina. Tal

posicionamento é extremamente restritivo e pró Fisco, castigando ainda mais o Contribuinte que apesar de ter seu direito a compensação reconhecido, tem que aguardar anos para ter seu patrimônio restituído.

Apenas para fins didáticos e para melhor compreensão do texto, iremos pontuar as críticas e posicionamento da doutrina e jurisprudência que vão em sentido diametralmente opostos a decisão atual do Superior Tribunal de Justiça.

Primeiramente é importante frisar que a maioria dos doutrinadores perfilha o entendimento de que a compensação prevista no artigo 170 e 170-A do Código Tributário Nacional e a prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91 são normas distintas. Segundo, que a compensação prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91 por si só não tem o condão de excluir o crédito tributário, pois sua regularidade será verificada em momento posterior. Por fim, quando o tributo é declarado inconstitucional, não há razão para aguardar as regras propostas no artigo 170 e 170-A do Código Tributário Nacional.

## **5 – CRÍTICAS. ANÁLISE DO POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO E DA JURISPRUDÊNCIA. INADEQUAÇÃO DO ATUAL POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

Neste capítulo será analisada a posição da doutrina e da jurisprudência, confrontando a o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça com as decisões das Cortes Regionais, do próprio STJ e a posição da grande parte da doutrina.

O ilustre jurista Hugo de Brito Machado, citado por João Claudio Franzoni Barbosa<sup>11</sup> muito bem diferenciou a compensação prevista nos artigos 170 e 170-A e a compensação prevista na Lei 8.383/91, vejamos:

“É importante esclarecer que a Lei nº 8.383/91 cuidou da compensação de forma diversa da prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional, sendo importantes as diferenças entre duas prescrições normativas.

No art. 170 do Código cuida-se de compensação de créditos tributários, com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou

<sup>11</sup> BARBOSA, João Claudio Franzoni. A compensação e o Art. 170-A do Código Tributário Nacional. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 67, abril, 2001, p. 98.

vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo do lançamento; e do outro, um crédito que o sujeito passivo daquela relação tributária tem junto a um devedor qualquer, que pode ser a própria Fazenda ou terceiro. O titular deste crédito está, em princípio, obrigado a comprovar essa titularidade, assim como a liquidez do crédito, contra devedor idôneo.

Na Lei nº 8.383/91, a compensação autorizada é apenas de créditos do contribuinte, ou responsável tributário, contra a Fazenda Pública, decorrente de pagamento indevido de tributos ou contribuições federais, com tributo da mesma espécie, relativo a períodos subseqüentes. Objeto da compensação, neste caso, são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário já constituído, posto que relativo a período futuro; e de outro, um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência de pagamento indevido de tributo. Não se há de cogitar, portanto, de idoneidade do devedor que a própria Fazenda, nem de qualificação do crédito como líquido e certo. Basta o reconhecimento de que o pagamento do tributo se fez indevidamente. E tal reconhecimento pode ter havido em decisão anterior, ou efetivar-se em face de ação movida pelo interessado para ter reconhecido o seu direito a compensação”.

Tal distinção é de extrema importância, para que possa se distinguir as duas modalidades de compensação. Resta cristalino que os comandos contidos nos artigos 170, 170-A do CTN e o artigo 66 da Lei 8.383/91 são totalmente distintos. Corroborando este entendimento, Alexandre Macedo Tavares<sup>12</sup> pontua que:

...a compensação prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional retrata realidade jurídica inconfundível e diametralmente oposta àquela consagrada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91. Ao passo que a primeira é norma dirigida à autoridade administrativa e pressupõe a existência de créditos tributários líquidos e certos devidamente constituídos pela regular atividade administrativa de lançamento; a segunda prescrição normativa constitui norma dirigida ao contribuinte, viabilizadora da utilização do procedimento compensatório no âmbito do lançamento por homologação, em decorrência de um recolhimento indevido ou a maior de tributos.

O Superior Tribunal de Justiça acatava tal entendimento e corroborava esse posicionamento, conforme se observa no julgamento do Recurso Especial nº 83.946 de Minas Gerais, vejamos:

TRIBUTARIO. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL E CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS. POSSIBILIDADE. LEI N. 8.383/91, ART. 66. APLICAÇÃO.

I - Os valores excedentes recolhidos a título de finsocial podem ser compensados com os devidos títulos de contribuição para o cofins.

<sup>12</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. A superveniência do novo art. 170-A do CTN e a duvidosa questão acerca da revogabilidade do direito subjetivo à autocompensão do indébito tributário. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 68, maio, 2001, p. 9.

II - Não ha confundir a compensação prevista no art. 170 do codigo tributario nacional com a compensação a que se refere o art. 66 da lei 8.383/91. a primeira e norma dirigida a autoridade fiscal e concerne a compensação de creditos tributarios, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e e relativa a compensação no ambito do lançamento por homologação.

III - A compensação feita no ambito do lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (ctn, art. 150, paragrafo 4.). durante esse prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e lançar, de oficio, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.

IV - Recurso especial conhecido e provido, em parte.

(REsp 82.038/DF, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/06/1996, DJ 01/07/1996, p. 24035)(grifo nosso)

Conforme se infere, o próprio Superior Tribunal de Justiça, já fazia a distinção entre a compensação prevista no Código Tributário Nacional e a prevista na Lei 8.383/91. A principal distinção é que a compensação do código é dirigida a Autoridade Fiscal e a compensação da lei ao Contribuinte.

Hugo de Brito Machado<sup>13</sup>, já tecia críticas a jurisprudência e aos operadores do direito, pela confusão feita acerca do artigo 66 8.383/91 e a compensação prevista no artigo 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, vejamos:

“Talvez por confundirem a compensação a que se reporta o Código Tributário Nacional, com aquela autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, e por desatenção à figura do lançamento tributário, muitos Juízes deixam de assegurar o direito à compensação de tributos pagos indevidamente, ao argumento de que a mesma pressupõe a liquidez e certeza dos créditos a serem compensados, sendo impossível ao Judiciário conceder liminar para que o contribuinte realize a compensação de foram unilateral”.

Observar-se que a crítica do eminente autor aplica-se de maneira total e completa ao atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, visto que este Tribunal não observou tal distinção no julgamento, contribuindo assim para um grande retrocesso jurisprudencial em desfavor do Contribuinte. A impropriedade da recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode ser verificada, ao igualar a compensação prevista no artigo 170 e 170-A do Código Tributário Nacional e a compensação prevista do artigo 66 da Lei 8.383/91.

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 284

Outro importante ponto a ser frisado é a não observância, por parte do STJ, ao fato de que nas compensações no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei 8.383/91) não se aplicam as regras do Código Tributário Nacional.

Como visto a compensação no âmbito do lançamento por homologação, por si só não tem o condão de extinguir o crédito tributário, pois para que isto se opere, é necessário a homologação da compensação, que somente por ser feita pelo Fisco. Sufragando tal entendimento, assim leciona Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>14</sup>: “Como sabido e ressabido, o aludido regime jurídico é aquele aplicável aos tributos cuja apuração, declaração e recolhimento são de iniciativa do contribuinte, cabendo à Fazenda Pública tão-somente receber e promover a chamada homologação tácita, salvo hipótese de revisão e eventual lançamento complementar dentro do lapso decadencial”.

Como se não bastasse, a Lei nº 8.383/91, em seu art. 66, trata de uma modalidade de compensação passível de ser realizada pelo Contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, sujeita a posterior fiscalização. O art. 170 do Código Tributário – e seu apêndice, o artigo 170-A - cuidam de outra modalidade de compensação, realizada diretamente pelos agentes fiscais a pedido do contribuinte, e que extingue o crédito tributário (já constituído, portanto), nos termos do art. 156, II, do CTN e da inestimável lição do eminente tributarista HUGO DE BRITO MACHADO<sup>15</sup>.

Portanto, **não se aplica o regime dos artigos 170 e 170-A do CTN** as compensações no regime do lançamento por homologação (auto-lançamento), previsto no art. 66 da Lei nº. 8.383/91.

Neste enfoque, também se percebe que a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é imprópria, pois também não observou esta particular diferença entre os regimes de compensação e foi de encontro à jurisprudência já pacífica da corte e ao entendimento da doutrina.

---

<sup>14</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao código tributário nacional, vol 2 (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p 439.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 284/286.

O posicionamento anterior da Corte maior de Justiça, era no sentido de garantir ao contribuinte, nos caso de compensação no âmbito do lançamento por homologação, um verdadeiro direito subjetivo a compensação, não se aplicando as regras contidas no Código Tributário, principalmente a prevista no artigo 170-A.

Note-se que a distinção entre os regimes de compensação em debate tem sido perfeitamente destacada pelo Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ART. 170-A DO CTN. NÃO-INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DO ART. 39, § 4.º, 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 (relator para o acórdão Ministro José Delgado), 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.

(...)

(REsp 612324/AL, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2004, DJ 13/09/2004, p. 217)(grifo nosso)

Neste mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. PIS. DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. ART. 74, DA LEI N.º 9.430/96, COM REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI N.º 10.637/02. JUROS DE MORA. SELIC. COMPENSAÇÃO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. ART. 170 - A. NÃO INCIDÊNCIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. DESNECESSIDADE.

(...)

8. "A compensação no âmbito do lançamento por homologação não necessita de prévio reconhecimento da autoridade fazendária ou de decisão judicial transitada em julgado, para a configuração da certeza e liquidez dos créditos" REsp 129.627/PR, Rel. Min.

Francisco Peçanha Martins, DJU 25.10.99.

9. A averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos compensáveis é da competência da Administração Pública que fiscalizará o encontro de contas efetuado pelo contribuinte, providenciando a cobrança de eventual saldo devedor.

10. Não se aplica à hipótese dos autos a regra do art. 170 - A, do CTN, já que não pretende o particular a compensação de valores exatos, mas a compensação no âmbito do lançamento por homologação, em que terá a Fazenda Pública o prazo de cinco anos para fiscalizar o procedimento compensatório levado a cabo pelo contribuinte e, se for o caso, lançar de ofício diferenças compensadas a maior.

11. Recurso Especial da Fazenda Nacional improvido. Recurso Especial do contribuinte parcialmente provido.

(REsp 555058/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2003, DJ 25/02/2004, p. 162)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTÔNOMOS. ADMINISTRADORES.

AVULSOS. COMPENSAÇÃO. LEIS Nº 9.032/95 E 9.129/95. LIMITES DE 25% E 30%. ARTIGO 170-A. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO A PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

I (...)

II- Não se aplica o artigo 170-A à hipótese dos autos, uma vez que a contribuinte não pretende a compensação de valores exatos, mas a compensação no âmbito do lançamento por homologação. "É possível o reconhecimento da possibilidade de realizar a auto-compensação antes do trânsito em julgado da sentença, no âmbito do lançamento por homologação. Assim, o contribuinte declarará o quê e quanto vai compensar, cabendo à Fazenda Pública, no prazo facultado pela lei, fiscalizar o procedimento, e, se preciso, lançar de ofício diferenças compensadas a maior. Recurso especial conhecido em parte e provido" (REsp nº 413.668/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 01/02/2005, p. 473).

III - É vedado a esta Corte analisar suposta violação a preceitos constitucionais, ainda que para fins de prequestionamento.

IV - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 714443/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/2005, DJ 06/06/2005, p. 220)

Resta cristalino que a distinção entre as regras do Código e da Lei eram extremamente clara, não se confundindo, mas coexistindo como direitos autônomos.

Impende destacar destes julgados que a Corte de Justiça inclusive estabeleceu a regra de como deve ser feita a compensação por parte do Contribuinte e como deve o Fisco proceder na efetivação desta compensação. O contribuinte, por sua conta e risco, efetua a compensação e o fisco verifica a sua regularidade. Os referidos *decisum* corroboram a tese aqui sustentada e se mostram adequados ao tratar de maneira isonômica o Fisco e o Contribuinte.

Assim, fica evidente a impropriedade do recente julgado do STJ, pois em um primeiro momento percebia-se por parte da Corte uma clara diferenciação e distinção das regras sobre compensação. Contudo no seu atual posicionamento a Corte pôs fim a tal diferenciação sem sequer fazer qualquer debate ou menção a esta diferenciação.

Outra crítica que deve ser adicionada ao Superior Tribunal de Justiça é acerca da possibilidade de compensação de créditos decorrentes de tributos que já foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal – STF. Nestes casos, o STJ recentemente afirmou que, mesmo havendo declaração de inconstitucionalidade do tributo, o Contribuinte terá que aguardar o prévio trânsito em julgado do seu processo para só assim poder ter seu patrimônio reconstituído. Com respeito, parece absurdo tal entendimento, justo por que os Tribunais Regionais vinham afastando as restrições do Código Tributário.

Neste sentido, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região – TRF-1, já se manifestava de maneira favorável ao Contribuinte, afastando as regras do Código Tributário, vejamos:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. COFINS. LEI 9.718/98. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO. ATUALIZAÇÃO.

(...)

5. A vedação disposta no artigo 170-A do Código Tributário Nacional funda-se em tributo contestado, todavia, se o STF já declarou a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718/98, não há que se falar em contestação judicial da norma e, por conseguinte, tal restrição à compensação não se aplica aos autos.

6. Apelação da impetrante parcialmente provida, para afastar dos autos a restrição disposta no art. 170-A do CTN.

7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa improvidas.

(AMS 2006.37.00.003671-2/MA, Rel. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim De Sousa, Conv. Juiz Federal Roberto Carvalho Veloso (conv.), Oitava Turma, DJ p.99 de 14/11/2007)(grifos nossos).

Neste mesmo sentido, o TRF-1, em recente julgado, afirma que o Fisco não pode alegar sequer a ausência do trânsito em julgado para negar a compensação, nos casos de declaração de inconstitucionalidade do tributo que originou o crédito, vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. DECRETOS-LEIS NS. 2.445/88 E 2.449/88. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. Reconhecido o direito do contribuinte à compensação de valores indevidamente recolhidos, em sede mandamental, não pode o Fisco alegar ausência do trânsito em julgado da respectiva decisão para negar-lhes a homologação da compensação realizada. Não se aplica, in casu, o art. 170-A do CTN, em face da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449/88 pelo STF.

(...).

4. Apelação da Fazenda e remessa oficial improvidas.  
(AMS 2006.36.00.016648-6/MT, Rel. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim De Sousa, Oitava Turma, e-DJF1 p.311 de 24/07/2009)(grifo nosso)

Conforme se infere, a Corte Regional embasa todo seu entendimento no sentido de afastar a incidência do art. 170-A do CTN quando há declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF. Entendimento que, ao que leciona a melhor doutrina, é o mais acertado e caminha em sentido oposto a jurisprudência recente do STJ.

Confirmando a tese da inaplicabilidade do artigo 170-A do CTN no caso de compensação de tributos que já foram declarados inconstitucionais, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região – TRF-3, também se manifesta de maneira favorável ao Contribuinte, vejamos:

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

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

(...)

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

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

(...).

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

Recentemente, a mesma Corte Regional, manteve tal entendimento, vejamos:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Fica claro que a Jurisprudência Pátria dominante caminha em sentido oposto do atual posicionamento do STJ.

De outra forma não poderia ser, pois não há razão para aplicação da aplicação dos arts.170 e 170-A do CTN, eis que, conforme dito anteriormente não se trata da compensação disciplinada por estes artigos do Código Tributário Nacional e sim de compensação de tributos sujeito ao lançamento por homologação, ficando, pois, condicionada à homologação pelo Fisco.

Some-se a isso o fato de tratar-se de compensação de exação tributária sem fundamento de validade, maculada pela inconstitucionalidade. Se o Supremo Tribunal Federal – STF se manifesta no sentido de declarar a inconstitucionalidade da norma, não há razão para postergar o direito da Contribuinte em, por sua conta e risco, efetuar o encontro de contas, ficando ressalvado o direito do Fisco em proceder a plena fiscalização acerca da existência ou não de créditos a serem compensados.

Corroborando tal entendimento, assim se posiciona Guilherme Cezaroti<sup>16</sup>:

A vedação à compensação antes do trânsito em julgado tem como objetivo dar segurança a real existência do direito creditório do contribuinte, o que, sob a ótica da Administração Pública, só ocorreria após o trânsito em julgado da decisão final. Após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo

---

<sup>16</sup> CEZAROTI, Guilherme. A vedação à compensação de créditos tributários na nova lei do mandado de segurança. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 172, janeiro, 2010, p. 61.

Tribunal Federal, os pagamentos efetuados pelos contribuintes já passam a ter atributo de indevidos(...).

Ainda que se argumente que a inconstitucionalidade declarada em controle difuso, não se prestaria a afastar a incidência da norma para todos indistintamente, esta não é a melhor solução. Compulsando as lições de Rodrigo César Rebello Pinho<sup>17</sup>, ao discorrer sobre o controle abstrato das normas pelo Supremo Tribunal Federal, menciona que: “Qualquer que seja a decisão, pela procedência ou não da ação, produzirá eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Uma lei em desacordo com a Constituição quer em sentido formal, quer material, considerando o princípio da supremacia da norma constitucional, é nula, sem qualquer efeito jurídico válido.”

Importante também registrar a lição do Ministro Teori Albino Zavascki<sup>18</sup>, segundo a qual "outro efeito importante do reconhecimento incidental da inconstitucionalidade da norma pelo STF é a vinculatividade da decisão para os demais tribunais, superiores e de apelação. "

Nesse sentido, já se posicionou o STJ:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. PIS. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELAS LEIS 9.715/98 E 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. PRECEDENTES DO STF.

1. Não podem ser desconsideradas as decisões do Plenário do STF que reconhecem constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de diploma normativo. Mesmo quando tomadas em controle difuso, são decisões de incontestável e natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive o STJ (CPC, art. 481, § único: "Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão"), e, no caso das decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, com força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias, que se tornam inexigíveis (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05). (...)

(EDCL no RESP 752136/SP, Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10.04.2007, DJ 26.04.2007)(grifo nosso)

<sup>17</sup> PINHO, Rodrigo César Rebello. Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais, volume 17. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>18</sup> ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 33/34.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE FATURAMENTO. LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF.

(...).

**3. É devida a aplicação dos precedentes da Corte Suprema, considerando que o recurso extraordinário deve ser visto não só como meio para a defesa de interesses das partes, mas notadamente como forma de tutela da ordem constitucional objetiva, nos termos da lição do eminente Ministro Gilmar Mendes.**

(...)

(REsp 648.565/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.08.2006, DJ 18.09.2006 p. 266)

É fato inconteste, e reconhecido pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, que o julgamento que reconhece a inconstitucionalidade de uma norma, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que em caso concreto e incidental, tem efeito *erga omnes* e vinculante.

Depreende-se, destarte, que a declaração de inconstitucionalidade, ainda que em controle difuso, pelo Supremo Tribunal Federal é requisito suficiente para afastar a regra do art. 170-A do CTN, porquanto não mais subsiste discussão acerca da matéria. Ou seja, não há litígio quanto ao reconhecimento dos tributos recolhidos de forma contrária a Constituição Federal.

Com isso percebemos que o Superior Tribunal de Justiça vai de encontro a princípios basilares como o da celeridade e da economia processual e sua própria jurisprudência.

Outro importante ponto que foi omitido no recente julgado do STJ é nos casos no qual a Procuradoria da Fazenda Nacional admite aos seus procuradores que não interponha recursos sobre matérias já pacíficas contra a União. Nem mesmo nesses casos os Contribuintes poderão compensar antes do trânsito em julgado, pois a imprópria decisão do STJ sequer debateu sobre esta possibilidade, contudo proibiu implicitamente tal prática.

A possibilidade de a Procuradoria da Fazenda Nacional dispensar seus procuradores da interposição de recurso é prevista na Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002. O art. 19 da referida Lei autoriza os procuradores da Fazenda Nacional a não interpor recurso ou desistir do que tenha sido interposto em matérias cuja jurisprudência esteja pacífica no âmbito dos Tribunais Superiores, eis o teor:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

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

Infere-se, com isso, que fica autorizado aos procuradores a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto em matérias cujo deslinde já tenha se pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça.

A ressalva contida no final do inciso suso mencionado é de que há a necessidade de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda para os procuradores agirem na forma mencionada. Contudo isto é apenas uma orientação, podendo os procuradores interpor os recursos.

Exatamente nesse sentido há uma lista<sup>19</sup> de temas julgados pelo STF sob a forma do art. 543-B do CPC, em que a própria Procuradoria Geral da Fazenda dispõe que não mais será objeto de contestação e recurso, dentre os quais o tema da inconstitucionalidade de tributos é um dos principais.

Diante disto, mais uma vez fica claro a inadequação da recente jurisprudência do STJ, ao sequer analisar no julgado, todas as particularidades inerentes ao instituto da compensação.

Caminhando mais a frente, algumas Cortes Regionais já se posicionavam no sentido de admitir a compensação, mesmo antes do trânsito em julgado, nos casos de a tese defendida pelo Contribuinte estar em consonância com a jurisprudência dominante do Tribunal Superior competente para analisar a matéria e que a vedação a compensação prevista no Código Tributário também não se aplicava ao Mandado de Segurança.

Resta claro e evidente avanço para garantir maior celeridade e isonomia na relação entre o Fisco e o Contribuinte. Nestes *decisum* não mais seria necessário que o tributo fosse sequer declarado inconstitucional, mas tão somente, que a tese defendida, fosse aquela predominante

---

<sup>19</sup> Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/lista%20de%20dispensa.pdf>

no Tribunal Superior competente para analisar a matéria em última instância. Percebe-se grande acerto e respeito aos princípios da isonomia e celeridade.

Neste sentido, o Tribunal Regional da Primeira Região – TRF-1, assim se manifesta, vejamos:

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

(...)

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

6. Apelação da impetrante parcialmente provida.

7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas.

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

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

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

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

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

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

(Apelação/Reexame Necessário 2008.34.00.004991-5/DF, Rel. Desembargador Federal Osmane Antônio dos Santos (Conv), Oitava Turma, DJ 30/06/2009) (grifo nosso)

Percebe que a posição de vanguarda adotada pelo Tribunal Federal Regional da Primeira Região vai além da declaração ou não de inconstitucionalidade do tributo. Como se verifica, a tese tratada nos dois acórdãos são matérias de cunha infraconstitucional, tendo como tribunal máximo na análise do caso concreto o Superior Tribunal de Justiça – STJ. A discussão de mérito dos Acórdãos é acerca da exigência da contribuição previdenciária patronal sobre verbas que são pagas quando não há contraprestação de trabalho. Como o STJ já se manifestou de maneira totalmente favorável ao contribuinte, o TRF-1 entendeu nesses julgados pela **inaplicabilidade das restrições previstas no artigo 170-A do Código Tributário Nacional**.

Assim, conclui-se que a atual Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, vai de encontro ao posicionamento dominante das Cortes Regionais bem como da melhor Doutrina. Fere princípios constitucionais, como exemplo o da isonomia, pois o Fisco fica em posição privilegiada para cobrar seus créditos do Contribuinte, via Execução Fiscal, podendo, desde logo valer-se da penhora de bens. Enquanto que do outro lado, o Contribuinte terá que aguardar um longo e demorado processo para ter sua quantia indevidamente paga restituída ou compensada.

Mais ainda, a aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional indistintamente a qualquer tipo de compensação, sem observar a particularidade do caso, como decidiu o STJ, é totalmente equivocada.

Nesse sentido explicita João Claudio Franzoni Barbosa:

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 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 por 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 mão de tributo inconstitucional, arrecadaria por diversos meses até que o STF declarasse a inconstitucionalidade ou o Senado Federal suspendesse a eficácia da norma.

O Contribuinte, ao perceber isso 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.

Por tudo que fora exposto, percebe-se a grande impropriedade do Superior Tribunal de Justiça, que privilegia o Fisco em detrimento do já castigado Contribuinte brasileiro, vedando a este a utilização de verdadeiro direito subjetivo a auto-compensação de tributos sabidamente devidos, postergando o exercício de um direito já reconhecido em nome de uma falsa segurança jurídica.

## 6 – CONCLUSÃO

À luz da doutrina e posicionamento dominante da jurisprudência nota-se que o Superior Tribunal de Justiça em sua proposição mais recente acerca do instituto da compensação, “pecou” ao não analisar a questão com a devida importância que deveria ser dada. Não observou nem debateu questões básicas acerca do instituto, como a diferenciação entre as várias modalidades de compensação, acerca da declaração de inconstitucionalidade de tributos por parte do Supremo Tribunal Federal e sua repercussão na compensação, dentre outros.

Em uma proposição simples e sem debates, o Superior Tribunal de Justiça, extinguiu verdadeiro direito subjetivo do Contribuinte a compensação, suprimiu anos de estudos, debates e construções jurisprudenciais acerca do tema, para em nome de uma falsa segurança jurídica colocar novamente o Fisco, ainda mais, em posição de privilégio em relação aos Contribuintes.

Como demonstrado a doutrina e jurisprudência caminham no sentido diametralmente oposto ao que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, cabendo aos operadores do direito, continuarem a luta para novamente tentar equilibrar a relação Fisco/Contribuinte.

## 7 – BIBLIOGRAFIA

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, **Tratado de Direito Privado, vol. 24**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, vol. 2**. 20. ed. rev. Aum. e atual. de acordo com novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, vol. 2**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais, volume 17**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 33/34.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZZA e BOTTALLO, Roque Antônio e Eduardo Domingos. Créditos-prêmio de IPI adquiridos por cessão – Possibilidade de compensação com débitos fiscais do cessionário com base em decisão judicial definitiva. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 164, maio, 2009.

BARBOSA, João Claudio Franzoni. A compensação e o Art. 170-A do Código Tributário Nacional. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 67, abril, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao código tributário nacional, vol 2 (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

TAVARES, Alexandre Macedo. A superveniência do novo art. 170-A do CTN e a duvidosa questão acerca da revogabilidade do direito subjetivo à autocompensação do indébito tributário. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 68, maio, 2001.

CEZAROTI, Guilherme. A vedação à compensação de créditos tributários na nova lei do mandado de segurança. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 172, janeiro, 2010.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais, volume 17**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 33/34.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 78.301-BA, da 1ª Seção, Relator Ministro Ari Pargendler, Brasília/DF, Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1167039-DF, 1ª Seção, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 82038-DF, 2ª Turma, Relator Ministro Antônio De Pádua Ribeiro, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 612324-AL, 2ª Turma, Relator Ministro João Otávio De Noronha, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 555058-PE, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 714443-PR, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de declaração no Recurso Especial nº 752136-SP, 1ª Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 648565-PR, 1ª Turma, Relator Ministra Denise Arruda, Brasília/DF. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.36.00.016648-6-MT. Apelante: Papelaria Dunorte Ltda EPP. Apelado: Fazenda Nacional. Relator Desembargador Federal Leomar Barros Amorim De Sousa. Brasília/DF. Disponível em [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação/ Reexame Necessário nº 2008.33.00.0106820-BA. Apelante: Superpão Indústria e Comércio Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator Desembargador Federal Leomar Barros Amorim De Sousa. Brasília/DF. Disponível em [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação/ Reexame Necessário nº 2008.34.00.0049915-DF. Apelante: Industrial e Comercial Almeida Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator Desembargador Federal Osmane Antônio dos Santos. Brasília/DF. Disponível em [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 1999.61.00.0247932-SP. Apelante: União Federal. Apelado: Brafor Coml/Ltda. Relator Desembargador Federal Lazarano Neto. São Paulo/SP. Disponível em [www.trf3.jus.br](http://www.trf3.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.61.20.000835-6-SP. Apelante: Agropecuária Aquidaban Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator Desembargador Federal Mairan Maia. São Paulo/SP. Disponível em [www.trf3.jus.br](http://www.trf3.jus.br), acesso em janeiro de 2011.

BRASIL. Sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/lista%20de%20dispensa.pdf>, acesso em janeiro de 2011.