

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RAFAEL NOJIRI GONÇALVES

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN,
LIMITAÇÕES À APLICABILIDADE E OS PRECEDENTES VINCULANTES NA
SISTEMÁTICA DO CPC/2015**

CURITIBA
2017

RAFAEL NOJIRI GONÇALVES

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN,
LIMITAÇÕES À APLICABILIDADE E OS PRECEDENTES VINCULANTES NA
SISTEMÁTICA DO CPC/2015**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. José Roberto Vieira

CURITIBA
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL NOJIRI GONÇALVES

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN,
LIMITAÇÕES À APLICABILIDADE E OS PRECEDENTES VINCULANTES NA
SISTEMÁTICA DO CPC/2015**

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista, em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná:

Prof. José Roberto Vieira
Orientador – Departamento de Direito Público – UFPR

Prof. _____

Prof. _____

Curitiba, 20 de dezembro de 2017.

A toda a minha família e à minha noiva Luiza, que muito me apoiam, diariamente, na minha vida pessoal e profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela saúde, oportunidade, persistência e disposição, que me permitiram a realização do presente trabalho.

À minha família e à minha noiva, pela compreensão e apoio incondicional às minhas iniciativas pessoais, profissionais e acadêmicas.

Ao meu orientador, José Roberto Vieira, ilustre professor, doutrinador e grande pessoa, que pude, ainda que brevemente, conhecer, e proporcionou-me a oportunidade de apreender um pouco mais sobre o Direito Tributário.

Aos meus amigos e colegas de pós-graduação.

Aos demais professores que lecionaram e contribuíram, de alguma forma, para meu desenvolvimento acadêmico e intelectual.

“Os bons vi sempre passar
No mundo graves tormentos;
E para mais me espantar
Os maus vi sempre nadar
Em mar de contentamentos.”

Luís de Camões

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo principal a análise da interpretação e aplicação da vedação imposta pelo artigo 170-A do CTN, contraposta à atual técnica de tutela pluri-individual e de precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, prevista no disposto do artigo 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015. Inicia-se o estudo pela apreciação da compensação tributária de forma analítica, a partir da verificação de sua regulamentação constitucional, da infraconstitucional e de suas principais características, tendo em vista a composição do Direito Tributário Brasileiro, bem como a evolução e o desenvolvimento do respectivo instituto. Em face da compensação tributária com base em tutelas provisórias, aponta-se para preocupação inerente à segurança jurídica e com o advento do art. 170-A do CTN. Em seguida, em virtude da alteração contemporânea do Direito Processual Civil, no que concerne a atenção dirigida à denominada técnica de tutela pluri-individual e aos precedentes vinculantes do STF e do STJ, atenta-se para as novas técnicas de interpretação e de aplicação do direito, as quais surtem seus efeitos, inclusive, quanto ao disposto no âmbito do artigo 170-A do CTN. Por fim, apresenta-se a conclusão acerca do estudo do tema examinado, identificando-se que, com o advento das técnicas de tutela pluri-individual, dos precedentes vinculantes e com base nos princípios constitucionais da Segurança Jurídica e da Isonomia, surgem novas limitações à interpretação e à aplicabilidade da vedação contida no artigo 170-A do CTN.

Palavras-chave: Compensação tributária. Vedação do artigo 170-A do CTN. Tutela pluri-individual. Art. 1.036 do CPC 2015. Precedentes Vinculantes. Interpretação. Aplicação. Limitação.

ABSTRACT

The main objective of this work is the analysis of the interpretation and application of the fence imposed by the article 170-A of the CTN opposed to the current technique of multi-individual tutelage and precedents of the Supreme Court and of the Superior Court of Justice provided for in the provisions of the article 1036 *et seq.* of the Civil Procedure Code of 2015. The study starts by the examination of the tax compensation institute, based on the verification of its constitutional, and infraconstitutional regulations, of its main characteristics in view of the composition of the Brazilian Tax Law, as well as the evolution and development of the respective institute. In view of tax compensation based on provisional tutelages, it is pointed out the concern related with Legal Security and the advent of the article 170-A of CTN. Then, due to the contemporary change of the Civil Procedural Law, regarding the attention directed to the multi-individual tutelage technique and the mandatory precedents of the STF and the STJ, we pay attention to new techniques of interpretation and of law enforcement, that have effects, on the provisions of the article 170-A of the CTN. Finally, we present the conclusion about the study of the subject, identifying that with the advent of multi-individual tutelage techniques, mandatory precedents and based on the constitutional principles of Legal Security, and Isonomy, new limitations arise to the interpretation and applicability of the fence contained in article 170-A of the CTN.

Keywords: Tax compensation. Fence of the article 170-A of the CTN. Multi-individual tutelage. Article 1036 of the CPC 2015. Binding Precedents. Interpretation. Application. Limitation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2 REVISÃO DA LITERATURA	11
2 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
2.1 CONCEITO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA “COMPENSAÇÃO”	15
2.2 COMENTÁRIOS SOBRE A COMPENSAÇÃO CIVIL E TRIBUTÁRIA	21
2.3 NORMA GERAL E ABSTRATA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
2.4 NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	26
2.5 COMPENSAÇÃO ARTIGO 170 DO CTN X ARTIGO 66 DA LEI N° 8.383/91	28
3 ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	34
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	34
3.2 LIMITE TEMPORAL E MODALIDADE DE COMPENSAÇÃO SUJEITA À VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN.....	35
3.3 INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 170-A DO CTN	38
4 TUTELA PLURI-INDIVIDUAL, PRECEDENTES NO CPC/2015 E ARTIGO 170-A DO CTN	40
4.1 COLAPSO DO “CIVIL LAW” CLÁSSICO.....	40
4.2 TUTELA PLURI-INDIVIDUAL E PRECEDENTE VINCULANTE NO AMBITO DO CPC/2015.....	44
4.3 LIMITE À VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN DIANTE DOS PRECEDENTES VINCULANTES DO CPC/2015	48
5 CONCLUSÕES	55
REFERENCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25.10.1966, dispõe que: *“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”*.

Nesse sentido, destaca-se que o legislador optou por criar um dispositivo legal cujo objetivo seria garantir a segurança jurídica e prevenir grandes impactos sociais e econômicos que poderiam derivar da realização do aproveitamento, mediante compensação de créditos tributários, com base em decisões liminares ou passíveis de futura modificação.

Assim, esse dispositivo restou instituído pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001 e trouxe sensíveis alterações em toda a sistemática de compensações de créditos tributários demandadas perante o Poder Judiciário.

Não obstante, sob contexto distinto daquele em que se criou o artigo 170-A do CTN, inicialmente, com o intuito de uniformização de entendimento perante as cortes Superiores – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, cada qual em relação às suas respectivas competências jurisdicionais – e a diminuição das demandas que chegam ao Poder Judiciário para serem julgadas, foram instituídos, com o advento das Leis nºs 11.418 de 19.12.2006 e 11.672 de 08.05.2008, os artigos 543-B e 543-C do antigo Código de Processo Civil – Lei nº 5.869, de 11.01.1973 ¹.

Esses institutos, aprimorados e previstos nos artigos 1.036 e seguintes do novo Código de Processo Civil (CPC/2015), Lei nº 13.105, de 16.03.2015, para além da diminuição do número de demandas e litígios perante o Poder Judiciário, surtiram importantes efeitos e trouxeram inovações na sistemática de interpretação do direito, enquanto contribuem decisivamente para a concretude e consolidação dos Princípios

¹ “Artigo 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. Artigo 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm, acesso em: 11.12.2017.

da Isonomia, da Segurança Jurídica (Previsibilidade e Certeza do direito) e, em última análise, da Justiça ².

Nesse sentido, tendo em vista a tutela pluri-individual dos recursos dirigidos às cortes superiores, com base no disposto nos artigos 1.036 e seguintes do CPC/2015, destacam-se, atualmente, as suas atribuições no sentido de se proferirem decisões coerentes, com vistas à garantia da Igualdade e da Segurança Jurídica, mediante a criação de precedentes obrigatórios, à moda do nosso sistema de direito.

Diante de tudo isso, surgem os seguintes questionamentos a serem superados: (i) o disposto no artigo 170-A do CTN seria aplicável em absoluto ? (ii) As matérias já julgadas pelo Supremo Tribunal Federal e/ou Superior Tribunal de Justiça, com base na sistemática prevista nos artigos 1.036 e seguintes do CPC/2015 (artigos 543-B e 543-C do anterior Código de Processo Civil), tendo em vista os princípios da Segurança Jurídica, da Isonomia e da Justiça, seriam limitações à interpretação e aplicabilidade do disposto no artigo 170-A do CTN ?

Nesse sentido, uma vez que se deve observar o arcabouço jurídico como um sistema, em que seus substratos se entrelaçam e se refletem e que os princípios constitucionais consubstanciam as normas maiores que embasam e norteiam todo o sistema, é importante realizar o estudo de forma vertical e horizontal, a partir da análise das normas constitucionais e infraconstitucionais que constituem a essência do artigo 170-A CTN e dos artigos 1036 e seguintes do CPC/2015, a fim de principiar esses questionamentos.

1.2 REVISÃO DA LITERATURA

O alcance, a interpretação e a aplicação das normas de direito devem ser estabelecidas com base nos princípios e normas constitucionais, as quais norteiam todo o arcabouço jurídico e refletem as particularidades e especificidades das respectivas sociedades.

A par disso, interessante destacar as palavras de Konrad Hesse, interpretadas por Gilmar Mendes: “(...) a *Constituição deve ser entendida como a ordem jurídica*

² “Artigo 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm, acesso em: 11.12.2017.

fundamental de uma comunidade ou o plano estrutural para a conformação jurídica de uma comunidade, segundo certos princípios fundamentais”³.

No mesmo sentido e complementando, o doutrinador Roque Antônio Carrazza destaca: “*Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico*”⁴.

No âmbito do Direito Tributário, consubstanciado em normas jurídicas que objetivam disciplinar a relação tributária entre o estado e o contribuinte, o constituinte originário tratou de irrigar a Carta Magna de 1988 com numerosos princípios constitucionais inerentes a esse ramo de Direito, tais quais: Segurança Jurídica (Certeza do Direito e Previsibilidade), Legalidade, Isonomia, Capacidade Contributiva, Anterioridade Genérica e Nonagesimal, entre outros.

Até o advento do artigo 170-A, acrescentado ao CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, as compensações tributárias com base em decisões liminares ou passíveis de modificação, antes do término do processo, eram realizadas corriqueiramente; fato esse que, tendo em vista a mora na entrega da prestação jurisdicional em definitivo, trazia grande perigo de dano econômico e social ao estado e ao contribuinte.

Não obstante, a partir do advento dos artigos 543-B e 543-C do anterior Código de Processo Civil, o direito brasileiro sofreu importantes inovações na sistemática de julgamento dos processos e na uniformização de entendimentos; interferindo, inclusive, no modo de atuação das cortes judiciais e nos atos da própria administração pública, tendo em vista que, conforme esclarece Bruno Dantas, “*o seu atributo central é a produção de efeito vinculante concernente à tese jurídica fixada no recurso-piloto*”⁵; instituto esse que, ao longo dos últimos anos, sofreu grande expansão e tomou para si o foco e a atenção de boa parte da classe de estudiosos do direito.

A respeito disso, destacam-se os artigos 926 e 927 do CPC/2015:

Artigo 926: Os tribunais devem uniformizar suas jurisprudências e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Artigo 927: Os juízes e os tribunais observarão: (...) (III) os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas

³ **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo, Saraiva, 2007, p. 11.

⁴ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28. ed, São Paulo, Malheiros, 2011, p. 37.

⁵ **Teoria dos recursos repetitivos: tutela pluri-individual nos recursos dirigidos ao STF e STJ (artigo 543-B e 543-C do CPC)**, São Paulo, RT, 2015, p. 25.

repetitivas e em julgamento de recursos extraordinários e especial repetitivos (...).

Desse modo, desde que o efeito repetitivo foi instituído posteriormente ao disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, além de que ele passou a interferir veementemente na sistemática de interpretação do direito, nota-se a importância de analisar os reflexos que as decisões proferidas em efeito repetitivo, pelo Supremo Tribunal Federal e/ou pelo Superior Tribunal de Justiça, teriam, no alcance, interpretação e aplicabilidade do instituto.

Outrossim, no que concerne à aplicabilidade do artigo 170-A do CTN, importante são as palavras de Hugo de Brito Machado, ao esclarecer que:

É de grande importância sabermos qual é o objeto da decisão judicial cujo trânsito em julgado é colocado pelo artigo 170-A do Código Tributário Nacional como condição indispensável para o exercício do direito à compensação. Pode parecer que dita sentença é aquela proferida em ação na qual o contribuinte formula a pretensão de compensar, resistida pela Fazenda Pública por outras razões que não envolvam a existência nem a liquidez do crédito do autor. Esse entendimento, que pode resultar da desatenção na leitura do dispositivo em referência, não é correto, e o afastamento do equívoco é de grande interesse prático, sobretudo depois que a legislação tributária passou a admitir a compensação por iniciativa do contribuinte, mediante simples comunicação à autoridade administrativa.⁶

Nesse sentido, vale lembrar que, tendo em vista as distintas modalidades de compensação tributária atualmente vigentes – via autolancamento por meio de ato do próprio contribuinte; e via pleito prévio administrativo ou judicial – o artigo 170-A do CTN sofre limitação à sua aplicabilidade.

Ademais, interessante refletir acerca dos apontamentos realizados por Eduardo Marcial Ferreira Jardim acerca do artigo 170-A do CTN, que segue:

No que tange à modificação introduzida pelo diploma complementar retrocitado, cumpre observar que seu substrato compreende incontestável impropriedade, pois infirma direitos e garantias do contribuinte, além de limitar de forma intempestiva as prerrogativas do Judiciário.⁷

Assim, tendo em vista o entendimento exposto por Humberto Ávila, no sentido de que os princípios são *“normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e*

⁶ **Comentários ao código tributário nacional**, v. III, 2. ed, São Paulo, Atlas, 2009, p. 465.

⁷ Arts. 170 a 172, *in* Ives Granda da Silva Martins (coord.), **Comentários ao código tributário nacional**, v. 2, 7. ed, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 491.

aplicação do Direito (...)”; nota-se que, para a compreensão ampla da interpretação e do alcance do artigo 170-A do CTN, em face do precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, é essencial analisar as finalidades, o objeto e os fundamentos constitucionais que embasam e refletem a existência de ambos os institutos ⁸.

⁸ **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 14. ed, São Paulo, Malheiros, 2012, p. 38.

2. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 CONCEITO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA “COMPENSAÇÃO”

A compensação, expressão derivada do latim “*compensatio*”, de “*compensare*”, em análise sumária, apresenta-se como meio utilizado, entre credor e devedor recíprocos, para a busca do equilíbrio, equiparação e quitação de débitos e créditos existentes entre si.

O verbo compensar, conforme sua significação de base proposta pelos Léxicos Aurélio de Português, decorre da ideia de tornar algo equilibrado, contrabalanceado ou equiparado ⁹.

Maria Chaves de Mello aponta que a compensação consubstancia “*modo de extinção de obrigação quando ocorre uma confusão mútua de crédito e débito entre duas partes, simultaneamente, credora e devedora*” ¹⁰.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, “*É a compensação, ao lado da repetição de indébito, um meio a mais de que dispõe o contribuinte para recompor o seu patrimônio, quando este lhe é subtraído por força de exigência inconstitucional ou ilegal de tributo*” ¹¹.

Dando sequência, o ato de compensação, conforme relembra Caio Mario da Silva Pereira, historicamente, pode ser observado desde as mais antigas civilizações; nesse sentido, esclarece o doutrinador, acerca do respectivo instituto no âmbito da civilização romana:

O direito romano conheceu o instituto da compensação, fundado no princípio da equidade, que se não compadecia com o fato de terem ação, uma contra a outra, duas pessoas que fossem ao mesmo tempo credor e devedor reciprocamente. E Modestino a definiu: “*Compensatio est debiti et crediti inter se contributio.*” (...) No Período Clássico, especialmente, houve uma certa timidez no estabelecimento de sua extensão, operando ela como resultado de uma *convenção* entre as partes, e não como forma de extinção *legal*. (...) Foi só na época justinianeia (Girard) que se chegou a encarar a *compensatio* como um meio extintivo da obrigação, independentemente das vontades do sujeito, (...). Foi, porém, o próprio Justiniano quem lhe impôs o mecanismo de operar de pleno direito, completando destarte a evolução romana do instituto: “*Compensationes ex omnibus ipso iure fieri sansimus,*

⁹ **Dicionário Aurélio “On-Line”** – disponível em: <https://dicionariodoaurelio.com/compensacao>, acesso em: 15.10.2017.

¹⁰ **Dicionário Jurídico português-inglês – inglês-português**, 10. ed, Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 137.

¹¹ Repetição do indébito tributário e compensação, in Hugo de Brito Machado (coord.), **Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p.156.

*nulla differentia in rem, vel personalibus actionibus inter se observada” (sic)*¹².

Com relação à amplitude da compensação inerente à extinção das obrigações contrapostas, importante destacar as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que

(...) a compensação só extingue relações jurídicas em que os valores coincidam. Caso inexistir essa parificação dos montantes prestacionais, algo remanescerá para qualquer dos sujeitos, permanecendo vivo, juridicamente, o laço obrigacional. A compensação aparecerá, nesses casos, como elemento redutor do objeto da prestação devida, não podendo, portanto, ser considerada extintiva¹³.

Assim, havendo valores distintos de débitos e créditos a serem compensados, após realizada a respectiva operação, ainda haverá saldo positivo em favor daquele que cujo montante devido era maior; subsistindo o seu direito à ulterior restituição do mesmo, seja via ressarcimento, futuras compensações *etc.*

No que concerne ao Direito Civil brasileiro, o instituto da compensação, filiado à sistemática da escola francesa, está previsto no artigo 368 do nosso Código Civil¹⁴. A respeito desse dispositivo, Caio Mario da Silva Pereira explica:

Pode-se, então, definir, com base no texto legal, compensação como a *extinção das obrigações quando duas pessoas forem, reciprocamente, credor e devedor*. Há reciprocidade de crédito, daí a consideração de sua extinção por encontro de contas (de, na terminologia jurídica, por compensação).⁴⁶ E, com base na mesma doutrina legal, compor os seus requisitos, que os autores alinham assim: 1º) cada um há de ser devedor e credor por obrigação principal; 2º) as obrigações devem ter por objeto coisas fungíveis, da mesma espécie e qualidade; 3º) as dívidas devem ser vencidas, exigíveis e líquidas; 4º) não pode haver direitos de terceiros sobre as prestações (...) (sic)¹⁵.

Antes de avançar, no estudo inerente à compensação tributária, importante é destacar as palavras de Gabriel Lacerda Troianelli, no sentido de identificar a natureza do “indébito tributário” passível de ser restituído ao contribuinte:

O denominado indébito tributário não é, na verdade, tributo, pois, sendo todo tributo, por definição, legal e devido, não pode uma quantia paga indevidamente a título de tributo ter natureza tributária. Também não é, por

¹² **Instituições de direito civil**, 25. ed, Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 243-244.

¹³ **Direito tributário: linguagem e método**, 5. ed. São Paulo, Noeses, 2013. p. 558.

¹⁴ “Artigo 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm, acesso em: 15.10.2017.

¹⁵ **Instituições ...**, *op. cit.*, p. 244.

sua vez, receita não tributária do Estado, uma vez que toda receita pública, assim como todo ato emanado do poder público, deve decorrer de lei e o indébito tributário é intrinsecamente ilegal. Desse modo, mesmo que o Estado trate o indébito tributário como se receita fosse – ao incluir, por exemplo, receitas decorrentes de tributos indevidos no orçamento – é este indébito, na verdade, mero ingresso de caixa decorrente da exigência ilegal de pretensão tributária. Como mero ingresso de caixa e não verdadeira receita, não poderá se integrar legitimamente ao patrimônio do Poder Público, o que implica o dever do Estado de restituir o indébito ao seu legítimo proprietário¹⁶.

Acerca do referido entendimento, interessantes são as considerações do ilustre doutrinador, na medida em que diferencia e elucida, com precisão e clareza, que indébito tributário não pode ser confundido nem com “tributo” nem com “receita não tributária”; pois que, esses dois institutos estão amparados pelo atributo da legalidade, ao passo que, por outro lado, o indébito tributário consubstancia pagamento indevido ou a maior e contém notas intrínsecas essencialmente ligadas à ilegalidade. Nesse sentido, sendo de todo justo, ético e moral que os respectivos valores sejam retornados ao seu legítimo proprietário.

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, o instituto da compensação, na legislação infraconstitucional, está previsto, inicialmente, no Código Tributário Nacional, artigos 156¹⁷ e 170¹⁸.

Com relação a ambos os dispositivos legais, nota-se que o artigo 170 do CTN, dispõe que a lei poderá permitir à autoridade administrativa competente realizar a compensação tributária entre créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Por outro lado, o artigo 156 do CTN dispõe sobre as modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que, em seu inciso II, expressamente, atribui esse efeito ao instituto da compensação.

Contudo, importante mencionar que a compensação tributária, e sua regulamentação, sofreram diversas alterações ao longo dos últimos cinquenta anos, sendo que ainda constitui um instituto em evolução¹⁹.

¹⁶ **Compensação do indébito tributário**, São Paulo, Dialética, 1998, p. 133.

¹⁷ “Artigo 156. Extinguem o crédito tributário: (...) II – a compensação” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm, acesso em: 28.10.2017.

¹⁸ “Artigo 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm, acesso em: 15.10.2017.

¹⁹ Aroldo Gomes de Mattos, Repetição do indébito tributário e compensação, in Hugo de Brito Machado (coord.), **Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p.42-44.

Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli realiza interessante memorando histórico do desenvolvimento da compensação tributária, no âmbito da legislação federal brasileira:

O instituto da compensação tributária, previsto no artigo 170 do CTN, ganhou novos contornos jurídicos com a instituição da Lei Federal 8.383/91, que (...) passou a autorizar compensação de tributos da mesma espécie. Posteriormente foi editada a Lei Federal 9.430/96 que (...) estabeleceu novas regras para a compensação de tributos administrados pela Receita Federal (...) Referida lei sofreu diversas alterações (...) a Lei 10.637/02 que instituiu a Declaração de Compensação, estabelecendo que a compensação declarada pelo contribuinte de forma eletrônica teria o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação. Inovou a sistemática então vigente até 2002, cuja compensação ficava na dependência da análise de um pedido formulado pelo contribuinte com posterior autorização da Receita Federal. O que antes acarretava a mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, passou a gerar a sua extinção (...) muito embora condicionada à homologação expressa ou tácita (...) pela edição da Lei Federal 10.833/03 que além de aumentar o rol de hipóteses de vedações de compensação, estabeleceu que a declaração de compensação passaria a constituir confissão de dívida e, portanto, instrumento hábil para exigência de tributos indevidamente compensados, (...) (*sic*)²⁰.

A par do texto acima colacionado, importante destacar que, conforme explica a doutrina, a compensação tributária era, tradicionalmente, realizada mediante requerimento prévio à autoridade administrativa. Nesse caso, o contribuinte elaborava seu pleito perante a autoridade administrativa competente, a qual, após a análise dos pedidos, deferia – caso em que ocorre a extinção das obrigações recíprocas – ou não, a compensação tributária.

A partir da edição do artigo 66 da Lei nº 8.383 de 30.12.1991, criou-se a possibilidade de realização da compensação tributária mediante declaração por parte do próprio contribuinte; sendo que, atualmente, a mesma se realiza, inclusive, por intermédio das vias eletrônicas que foram introduzidas pela Lei 10.637 de 30.12.2002. Nessa modalidade, portanto, o contribuinte faz a análise de seu direito, apura e utiliza os respectivos créditos, realizando o procedimento de compensação de forma independente, via declaração; sendo que o respectivo ato fica condicionado à ulterior homologação expressa, por parte da autoridade administrativa, ou tácita, em decorrência do decurso do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

²⁰ A declaração de compensação como forma constitutiva e extintiva do crédito tributário e a impossibilidade de aplicação de multa de ofício sobre o crédito do contribuinte. Análise da não homologação da compensação por uma perspectiva comunicacional, *in* Ana Clarissa Masuko Araújo dos Santos *et al*, **Processo tributário analítico**, v. II, São Paulo, Noeses, 2013, p. 35-36.

No que concerne ao efeito extintivo inerente à compensação tributária, realizada no âmbito do lançamento por homologação, insta salientar que existe divergência doutrinária. Nessa seara, conforme explica James Marins²¹, parcela da doutrina entende que a extinção ocorrerá no momento em que o contribuinte realiza o “lançamento”, no momento em que o contribuinte promove o encontro de contas, ou seja, no momento da declaração da respectiva operação.

Por outro lado, outra parcela da doutrina reconhece que o efeito extintivo ocorrerá somente em momento posterior, em que houver a efetiva homologação do respectivo ato de compensação declarada. É o caso de Aroldo Gomes de Mattos²². E também o de Cleide Previtalli Cais:

Entendendo-se, como nós, que o exercício da compensação entre créditos e débitos do contribuinte constitui um direito subjetivo, independentemente de autorização, quer administrativa, quer judicial, em se tratando de espécies submetidas a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário somente se efetivará quando homologado o lançamento pela autoridade fiscal. Isto, porque, na espécie comentada (...) ensina Paulo de Barros Carvalho: “A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatório, em que o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houveram, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um, certifica a quitação; outro, certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito”²³.

²¹ “(...) refaz-se o sistema de autocompensão tributária através da mera declaração de compensação que havia sido abruptamente interrompido, e, ademais disso, uma vez que o § 2º prescreve que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, passa a haver clara atribuição legal de eficácia extintiva, ainda que ‘sob conditio’, à autocompensão promovida pelo contribuinte” – **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**, 5. ed, São Paulo, Dialética, 2010, p. 311.

²² “Na nossa opinião há de prevalecer o entendimento desse último ‘decisum’, porquanto só haverá a extinção do crédito tributário compensado quando da sua homologação tácita ou expressa, que é ato privativo da autoridade lançadora (CTN, artigo 142)” – **Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário**, p. 63.

²³ **O processo tributário**, 8. ed, São Paulo, RT, 2013, p.416-417.

No que concerne ao âmbito constitucional, a compensação tributária está claramente assegurada pelos seguintes princípios constitucionais: da Propriedade²⁴, da Justiça²⁵, da Moralidade²⁶, da Isonomia²⁷ e da Razoabilidade²⁸.

²⁴ “Sempre que ocorre o indébito tributário, o Estado apodera-se, ‘a fortiori’, de determinada parcela da propriedade do contribuinte. A propriedade do contribuinte é direito fundamental do cidadão (...) Tal direito, não é ilimitado, determinando a Constituição quais hipóteses em que a propriedade do cidadão pode ser, de forma legítima, compulsoriamente exigida pelo Estado. A primeira hipótese decorre da função social da propriedade (...) A segunda hipótese decorre da prevalência da necessidade pública sobre a privada, podendo o Estado, nos termos do inciso XXIV do artigo 5º, desapropriar por necessidade ou utilidade pública, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (...) A terceira hipótese decorre do ‘jus puniendi’ (...), podendo a lei, a título de punição – tanto de índole penal, quanto administrativa ou cível – estipular a multa pecuniária ou a perda de bens (...) A quarta hipótese decorre justamente do poder de tributar do Estado (...) pode o Poder Público, para custear suas atividades, exigir do contribuinte determinada parcela de suas propriedades sob a forma de tributos. (...) Não se insere o indébito tributário em nenhuma dessas hipóteses” (sic) – Gabriel Lacerda Troianelli, **Compensação do indébito tributário**, p. 19-21.

²⁵ “O princípio da justiça é uma diretriz suprema (...) está expresso no Preâmbulo da CR/88 (...) Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios” (sic) – Paulo de Barros Carvalho, **Direito tributário: linguagem e método**, p. 290.

²⁶ “Mas lamentavelmente o Estado, abusando de sua legítima prerrogativa, com muita frequência opõe-se a pretensão do contribuinte ao ressarcimento de tributos já declarados, em definitivo, indevidos pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, cada qual em seu âmbito de atuação. Dificulta que o contribuinte compense o indevidamente pago, seja pelo puro e simples não reconhecimento da compensação, seja pela imposição dos mais diversos obstáculos (...) Atitude mais lamentável ainda, e reiteradamente perpetrada pelo Estado, é a denominada – segundo os próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal – ‘inconstitucionalidade útil’, que consiste na ação legislativa deliberadamente inconstitucional praticada com o objetivo de aumentar o fluxo de caixa do Estado, ante a possibilidade de que poucos contribuintes – ou mesmo ninguém – insurjam contra tais atos (...) Bem caracterizadas essas práticas deletérias do Estado, geradoras de reprovação por parte de toda a sociedade, inevitavelmente nos vem à mente o princípio da Moralidade do Estado, que não se esgota, como possa inicialmente parecer, na moralidade administrativa expressa no ‘caput’ do artigo 37 da Constituição Federal. Ao contrário, o Princípio da Moralidade se aplica a todos os atos, inclusive os de natureza legislativa e judicial, praticados por quaisquer dos Poderes, como se conclui através da interpretação conjunta dos artigos 2º e 3º da Constituição Federal. Na presente hipótese (...) circunstancia tais como o auferimento ou a manutenção injustificada de recursos ilegais, a exploração da boa-fé do contribuinte e o desrespeito para com sua propriedade, o abuso da posição privilegiada em relação às pessoas de direito privado e, sobretudo, a utilização das limitações inerentes ao Poder Judiciário, que é um dos poderes do próprio Estado, não deixam dúvidas, quando postos em conjunto, sobre o cunho eminentemente imoral do ato do Estado quando este arrecada tributo sabidamente indevido ou posterga sua devolução. Temos nesses casos, a imoralidade clara, patente, que não deixa dúvidas quanto a sua índole perversa” (sic) – Gabriel Lacerda Troianelli, **Compensação do indébito tributário**, p. 26-31.

²⁷ “O princípio da igualdade (isonomia) é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante (Francisco Campos) (...) Podemos, pois, dizer que a isonomia estende seus efeitos sobre todas as normas constitucionais e, ‘a fortiori’, sobre todas as demais normas jurídicas, sejam elas legais ou ilegais. (...) XIIa – É interessante notar que o princípio da igualdade alcança os três Poderes do Estado (...) Em suma, o ‘caput’ do artigo 5º da Lei fundamental, ao proclamar que todos são iguais perante a lei, interdita a arbitrariedade, inclusive em matéria tributária (...) XIIb – O princípio da igualdade visa, em última análise, a garantir uma tributação justa” (sic) – Roque Antônio Carrazza, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 476-477.

²⁸ “Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis ao ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida (...) É óbvio que uma providência administrativa desarrazoada, incapaz de passar pelo crivo da

Assim, em Comentários ao Código Tributário Nacional, imperiosos são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, ao dispor que,

Quando se diz que um direito tem fundamento na Constituição, o que você está afirmando é que nenhuma norma inferior pode, validamente, negar esse direito, seja diretamente, seja por via oblíqua, tornando impraticável o seu exercício (...) O direito de compensar é decorrência natural da garantia do direito de propriedade, o que a Constituição expressamente assegura, combinada com os princípios constitucionais, entre os quais se destacam o da moralidade, o da isonomia e o da razoabilidade (...) A compensação é na verdade um efeito inexorável das obrigações jurídicas. Desse contexto não se pode excluir a fazenda pública (...) Se um dos objetivos de nossa República é construir uma sociedade justa, não se pode compreender que um credor, qualquer que seja ele, possa ficar excluído da regra de compensação (...) Se todos são iguais perante a lei, não se pode admitir que à Fazenda Pública seja reservado o privilégio de cobrar o que lhe é devido, sem pagar o que deve (...) O Estado, enquanto ente soberano, não se confunde com a Fazenda Pública, ou Estado pessoa, titular de relações jurídicas. Já está superada, felizmente, a ideia de que o soberano governante pode ignorar os direitos que ele próprio promete garantir (*sic*)²⁹.

A compensação, como visto, na medida em que possibilita a quitação de obrigações, entre credores e devedores, além de configurar um instituto jurídico tributário devidamente regulamentado, possui importante característica social, pois viabiliza que contribuinte e fisco busquem, de forma justa e eficaz, a manutenção do equilíbrio das obrigações que possuem entre si.

2.2 COMENTÁRIOS SOBRE A COMPENSAÇÃO CIVIL E TRIBUTÁRIA

A compensação, no âmbito do Direito Tributário, apesar de possuir afinidade com a compensação civil, especialmente na medida em que ambas visam à extinção de obrigações entre credores e devedores mútuos, não deve ser confundida com esta última.

A compensação civil, como lembra a doutrina, possui características e contornos mais amplos para sua aplicação³⁰. Por outro lado, a compensação tributária possui limitações legais específicas à sua operacionalização e, portanto, características próprias para a sua efetivação.

razoabilidade, não pode estar conforme à finalidade da lei" (sic) – Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de direito administrativo, 29. ed, São Paulo, Editoria Malheiros, 2012, p. 111-112.

²⁹ Comentários ao código tributário nacional, p. 450-452.

³⁰ Paulo Cesar Corando, **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, São Paulo, Editora Max Limonad, 2003, p. 105.

Nesse sentido, ensina Aliomar Baleeiro:

(...) o delineamento legislativo completo da compensação pode ser diferente, em aspectos acessórios ou complementares, em ramos jurídicos distintos, adaptando-se às funções peculiares que cumpre o instituto em cada setor do direito. As condições e as garantias da compensação, criadas pelo legislador tributário, podem ser peculiares e singulares, pois, no direito tributário, sendo imperativos os princípios da segurança jurídica, da indisponibilidade dos bens públicos e da moralidade administrativa, o direito à compensação é e deve ser modelado na lei, que lhe dita os pressupostos e requisitos essenciais. Como se sabe, o princípio da legalidade é rigoroso e extenso nesse campo jurídico ³¹.

O professor Paulo Cesar Conrado, em seu livro “Compensação tributária e processo”, também esclarece que a compensação tributária possui um regime jurídico próprio:

(...) nesse sentido, caminha o próprio Código Civil, ao estatuir que “as dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda” (artigo 1.017), em claríssima homenagem ao princípio da estrita legalidade e da indisponibilidade dos bens públicos (...) afinada com o disposto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 170, *caput, in verbis*: “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, dos sujeitos passivos contra a Fazenda Pública” ³².

Portanto, conforme explica a doutrina, é nítido o fato de que o legislador, ao criar a possibilidade da realização de eventual compensação tributária, para além da existência de débito e crédito recíprocos entre contribuinte e autoridade administrativa, estabeleceu que a mesma deverá ser regida, em razão dos princípios constitucionais da Legalidade, Estrita Legalidade Tributária e da Indisponibilidade de Bens, por prévia edição de leis e demais regulamentos normativos. No mesmo sentido, esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

A compensação de débitos do contribuinte com créditos que ele mantenha perante o Estado-administração, como modo de extinção das obrigações tributárias, claro, deverá ser prevista em lei que a autorize e nos precisos termos em que ela o fizer; em atenção ao princípio implícito da indisponibilidade dos interesses públicos ³³.

³¹ **Direito tributário brasileiro**, 12. ed, Rio de Janeiro, Forense, 2013, p. 1316.

³² **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, p. 106.

³³ **Direito tributário: linguagem e método**, p. 556-557.

Não obstante, com relação à necessidade de edição de lei ordinária para o exercício do direito à compensação, interessante lembrar o posicionamento de parcela da doutrina, no sentido de que tal restrição seria inconstitucional, desde que coloca o Estado em situação de superioridade em face do contribuinte.

Nesse sentido, destacam-se as palavras dos doutrinadores Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos:

(...) é inteiramente defensável a posição, à qual aderimos, daqueles que sustentam a inconstitucionalidade do artigo 170 do CTN (...), enquanto fazem depender de legislação específica a compensação de créditos, sejam tributários ou não (...)

Devemos acrescentar que tais dispositivos, condicionadores da compensação à existência de lei ordinária, cuja edição fica a depender da vontade do Estado, outra coisa não fazem senão consagrar o arbítrio deste e colocá-lo em posição de superioridade em relação ao contribuinte, a qual não mais se justifica em face do ordenamento constitucional vigente. Tenha-se em mente que o Código Civil data de 1916 e o CTN, de 1966, época em que dominava o autoritarismo estatal ³⁴.

No que concerne à complexidade de normas inerentes à compensação tributária, interessante notar que a regulamentação do exercício da compensação tributária – especialmente em razão dos princípios constitucionais da autonomia dos entes federados³⁵ – deve decorrer da edição de veículos normativos devidamente introduzidos pelas autoridades administrativas competentes, o quê, invariavelmente, torna a legislação sobre o assunto mais esparsa em face da compensação civil. No Brasil, entre Municípios, Distrito Federal, Estados e União, atualmente, conforme indicadores extraídos do sitio eletrônico “Governo do Brasil”³⁶, existem mais de 5500 personalidades públicas competentes para a edição e a regulamentação do recolhimento de tributos.

³⁴ **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**, p. 159.

³⁵ “*Vimos que o Brasil é um Estado Federal, em que a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí por que devem receber tratamento jurídico-formal isonômico (...). O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar. Em nome desta autonomia, tanto a União como os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades (...). Cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser resolvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade (...). Bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes (...)*” – Roque Antônio Carrazza, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 160-161.

³⁶ Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/crece-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013>>, acesso em: 17.12.2017.

Outro aspecto de distinção entre as normas que regem a compensação civil e a compensação tributária, é o fato de que, “*no campo tributário, a compensação operar-se não apenas entre dívidas vencidas, como ocorre no direito civil, mas também entre dívidas vincendas, (...)*” (sic)³⁷. Tal entendimento decorre de interpretação literal do disposto no “*caput*” do artigo 170 do CTN.

Ademais, no âmbito da compensação prevista pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/91, já denominada simplesmente “*abatimento*” pelo doutrinador André Martins de Andrade – nomenclatura bem contraditada por Gabriel Lacerda Troianelli³⁸ – conclui-se que a pré-existência de débitos do contribuinte em face do fisco não é condição para a realização da compensação tributária, podendo, o mesmo, observados os dispositivos normativos, realizar a respectiva operação de compensação com débitos tributários ainda não lançados (tributo futuro), decorrentes de “*fatos geradores*” ainda inexistentes, em recolhimentos subsequentes.

2.3 NORMA GERAL E ABSTRATA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Adotando os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, normas gerais e abstratas são aquelas que possuem características específicas a duas facetas da norma, quais sejam: a primeira (abstrata) inerente ao fato e a segunda (geral) relativa ao destinatário da respectiva norma:

A norma abstrata e geral adota o termo *abstrato*, em seu antecedente, no bojo do qual preceitua enunciado hipotético descritivo de um fato, e *geral*, em seu conseqüente, onde repousa a regulação de conduta de todos aqueles submetidos a um dado sistema jurídico³⁹.

Nesse sentido, nota-se que, no caso da norma abstrata, entende-se que a mesma adotará esse contorno na medida em que, em seu antecedente, pudermos identificar um enunciado hipotético descritivo de um fato. Assim, a título

³⁷ Paulo Cesar Corando, **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, p.106.

³⁸ “(...) *Havendo, como há no artigo 66 da Lei 8.383/91, a previsão de extinção recíproca de créditos, que é a nota característica do instituto jurídico da compensação, não há por que atribuir outro nome à compensação nele prevista. Assim como não se trata de abatimento, não se trata de qualquer outra coisa que não a compensação*” (sic) – Repetição do indébito, compensação e ação declaratória, in Hugo de Brito Machado (coord.), **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 127.

³⁹ **Direito tributário: linguagem e método**, p. 140-141.

exemplificativo, a tipificação, pelo legislador, de um conjunto de fatos de possível ocorrência, no mundo fenomênico, consubstancia uma previsão abstrata, ao passo que a conduta específica de determinada pessoa, no espaço e no tempo, atribui caráter concreto a determinado comando normativo.

No caso de norma geral, entende-se que a mesma adotará esse contorno na medida em que, em seu conseqüente, pudermos identificar que a regulação da conduta inerente àquela norma se destina a todos os sujeitos submetidos àquele sistema jurídico e não somente a um único indivíduo.

A título exemplificativo, pode-se notar o seguinte texto: dado o fato de (qualquer pessoa) prestar serviços, é dever pagar o respectivo tributo ao município competente. Nesse caso, a norma obriga, destinando-se a todos (de forma geral) que realizarem a prestação de serviço, o recolhimento do tributo ao município competente.

No que concerne à norma de compensação tributária, ela pressupõe a existência de duas outras normas, quais sejam: (i) a norma relativa à obrigação tributária e (ii) a norma relativa ao débito do fisco para com o contribuinte.

Nesse sentido, esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho: “*Postas tais realidades, cabe-nos ajuntá-las, combinando norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito do Fisco, sacando uma terceira estrutura normativa: (iii) a da compensação tributária, (...)*”⁴⁰.

Outrossim, no que concerne à compensação tributária disposta no artigo 170 do CTN e à expressão “débitos vencidos ou vincendos”, interessante colacionar as palavras do professor Paulo Cesar Conrado:

Forte nessa característica, teríamos presente, então, que a relação de débito do fisco (na qual se encontra gravado aquilo que o sobredito dispositivo chama de “crédito do sujeito passivo”) pode ou não estar constituída ao tempo da constituição da correlata obrigação tributária, de molde a sobrar, para nós, duas possibilidades: (i) a primeira, de débito do fisco já estar constituído antes mesmo do crédito tributário, caso em que ele será considerado vencido, operando-se a compensação e independentemente de qualquer providência; (ii) a segunda, de o débito não estar constituído, embora o crédito já o esteja, caso em que será ele (débito) tido como vincendo, operando-se a compensação, aqui, desde que observadas as providências a que alude o parágrafo único do mesmo Artigo 170, ou seja, desde que providenciada a constituição da relação de débito do fisco⁴¹.

⁴⁰ **Direito tributário: linguagem e método**, p. 560.

⁴¹ **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, p. 161.

Nesse sentido, tomando-se por base o conceito de compensação tributária, em consonância com o disposto no artigo 170 do CTN, pode-se extrair, em linhas gerais, o seguinte enunciado normativo geral e abstrato: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado com determinada obrigação tributária (vencida ou vincenda), deve ser a relação jurídica da compensação tributária envolvendo os respectivos débitos do Fisco e crédito do contribuinte.

Por fim, nota-se que tanto a norma inerente à obrigação tributária, como também aquela relativa à relação de débito por parte do fisco, essenciais à origem da terceira (a da compensação tributária), devem decorrer do sujeito competente e da linguagem adequada, devidamente instituídos pelo ordenamento jurídico pátrio.

2.4 NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A norma geral e abstrata, como ensina Paulo de Barros Carvalho: *“para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica a edição de norma individual e concreta”* ⁴².

Nessa linha, esclarece-se que qualquer ordem jurídica, ou mesmo determinada norma geral e abstrata, não se realiza, de modo efetivo, implicando alterações no mundo social, sem que os mesmos comandos gerais e abstratos sejam concretizados em normas individuais e concretas.

A doutrina, via de regra, compreende que determinada norma se caracteriza como individual e concreta quando, mediante linguagem e sujeito competente, ocorre a subsunção de determinado fato do mundo fenomênico, com as devidas especificidades, ao disposto na norma geral e abstrata.

É como ensina o professor Paulo de Barros:

O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento no mundo físico social, ocorrido em condições determinadas de espaço e tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontológica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como sequência lógica e não cronológica, há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da consequência da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata,

⁴² **Direito tributário: linguagem e método**, p. 141.

temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo ⁴³.

Portanto, norma individual e concreta, diferentemente da denominada geral e abstrata, refere-se a um enunciado denotativo, onde, no conseqüente, observamos sujeitos da relação jurídica bem determinados (exemplo: empresa Consultoria Ltda. e Município de Curitiba-PR), e, no antecedente, nota-se um fato específico no espaço e no tempo. (exemplo: empresa Consultoria Ltda. prestou serviço no mês Janeiro de 2017 no âmbito territorial do Município de Curitiba-PR).

Assim, à título ilustrativo, podemos citar o seguinte exemplo de norma individual e concreta: dado o fato de empresa Consultoria Ltda. ter prestado serviço no mês Janeiro de 2017 dentro do âmbito territorial do Município de Curitiba-PR; é dever a empresa Consultoria Ltda. pagar Impostos Sobre Serviço (ISS) ao Município de Curitiba-PR.

Ademais, para efeitos da compensação tributária, nota-se a necessidade da existência de duas normas jurídicas individuais e concretas inerentes à (i) constituição do débito do contribuinte e; (ii) à norma relativa à formalização do débito do Fisco. Sendo que, após a combinação de ambas, surgirá uma terceira norma, também individual e concreta, relativa à compensação tributária.

Importante destacar que, assim como nos casos acima mencionados, a norma individual e concreta inerente à compensação tributária apenas se consubstanciará, extinguindo-se as obrigações recíprocas entre Fisco e Contribuinte, caso seja expedida pelo sujeito competente e vertida em linguagem devidamente prevista pelo ordenamento jurídico.

É a lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

Dito de outro modo, o aplicar-se da norma de compensação gera a extinção do crédito tributário e do débito do Fisco. Mas, para que esta se concretize, necessário o relato em linguagem competente não apenas das relações que se pretende compensar, mas também do fato da compensação ⁴⁴.

Outrossim, tendo em vista o disposto no “*caput*” do artigo 170 do CTN, no “*caput*” do artigo 66 da Lei n° 8.383/91, e no “*caput*” do artigo 74 da Lei n° 9.430/96, a par dos sujeitos competentes para a edição da norma individual e concreta da

⁴³ **Direito tributário: linguagem e método**, p. 142.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 561.

compensação tributária, a doutrina entende que tanto a autoridade administrativa quanto a autoridade judicial, como também, em determinados casos, o próprio particular (contribuinte), estão autorizados à formalizá-la e expedi-la, observados os demais requisitos legais⁴⁵.

2.5 COMPENSAÇÃO ARTIGO 170 DO CTN X ARTIGO 66 DA LEI N° 8.383/91

A compensação tributária, conforme verificado anteriormente, é um instituto de Direito Tributário, com fundamento na Constituição Federal, expressamente previsto por lei infraconstitucional e devidamente regulamentado, no sistema de direito brasileiro; sendo que, sua operacionalização, ao longo dos anos, sofreu diversas modificações.

Assim, a partir da análise do arcabouço jurídico atual, observa-se que, atualmente, dentro do sistema tributário, coexistem duas modalidades distintas de compensação tributária, quais sejam: (i) aquela disposta pelo artigo 170 do CTN, com as respectivas legislações ordinárias⁴⁶, e (ii) a que nasceu, em primeira análise, com o advento do artigo 66 da Lei n° 8.383/91⁴⁷.

Com o advento do artigo 66 da Lei n° 8.383/91, diversos estudiosos questionaram-se sobre a respectiva interpretação e a possibilidade do surgimento de distinta modalidade de compensação, até então tradicionalmente vigente, via requerimento prévio do contribuinte. Como esclarece Hugo de Brito Machado:

Os avanços de nossa legislação começaram com a previsão expressa do direito à compensação no caso de tributos ou contribuições pagas indevidamente. Entretanto, como a lei nada estabelecia a respeito do procedimento, muitos entenderam que a compensação dependeria de pedido do contribuinte à autoridade administrativa, ou de sentença judicial, e muitos

⁴⁵ “Os sujeitos habilitados a expedir a norma individual e concreta da compensação, formalizando o mencionado ‘encontro de contas’, são a autoridade administrativa e a autoridade judiciária. Há hipóteses em que a lei autoriza ao próprio particular a efetivação da compensação tributária. Esta, todavia, somente é ultimada quando o ato do particular for homologado pela Administração, de maneira tácita ou expressa” (sic) – Paulo de Barros Carvalho, **Direito tributário: linguagem e método**, p. 561.

⁴⁶ “Artigo 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm, acesso em: 15.11.2017.

⁴⁷ “Artigo 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” – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm, acesso em: 15.11.2017

foram os obstáculos então enfrentados pelo contribuinte que pretendia a compensação (...). Sempre nos pareceu que se tratava de compensação a ser feita pelo próprio contribuinte no âmbito do lançamento por homologação (...) ⁴⁸.

Não obstante as dúvidas surgidas naquele momento, a doutrina notou que o respectivo dispositivo se incumbiu de estabelecer regras gerais sobre compensação tributária, autorizando a compensação, via autolancamento (do contribuinte), entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Com a edição do artigo 39 da Lei n° 9.250 de 26.12.95, foi dada nova redação ao disposto no artigo 66 da Lei n° 8.383/91, trazendo, como principal novidade, o alargamento do requisito para realização da compensação tributária.

Desse modo, alterou-se a condição “entre tributos de mesma espécie” para “entre tributos com a mesma destinação constitucional”; ou seja, a respectiva compensação, via autolancamento, passou a ser realizada, conforme esclarece Thais de Laurentiis, entre créditos e débitos tributários que, em consonância com as normas de Direito Financeiro, “*observem equivalente partilha de recursos dos produtos da arrecadação tributária*” ⁴⁹.

No ano seguinte, mediante a criação dos artigos 73 e 74 da Lei n° 9.430 de 27.12.96, o legislador, novamente, alterou a interpretação e aplicação da compensação tributária. Nesse contexto, de acordo com as modificações introduzidas, apesar de inovar, no sentido de possibilitar a compensação tributária entre quaisquer tributos – não havendo mais as anteriores restrições: “mesma espécie ou destinação constitucional” – voltou-se a delegar à Administração Fazendária a prerrogativa de autorizar a compensação tributária, mediante prévio pleito realizado por parte do contribuinte.

Nos anos seguintes, com a edição da Medida Provisória n° 66 de 29.08.2002, convertida na Lei n° 10.637 de 30.12. 2002, com a Lei n° 10.833 de 29.12.2003 e com a Lei n° 11.051 de 29.12.2004, a compensação tributária sofreu novamente grandes alterações.

Assim, com as novas disposições legais, voltou a vigor a sistemática da autocompensação tributária, a qual, realizada por meio da declaração, por parte do

⁴⁸ **Comentários ao código tributário nacional**, p. 448.

⁴⁹ **Restituição de tributo inconstitucional**, São Paulo, Noeses, 2015, p. 277.

contribuinte; ficando, porém, o respectivo ato, sob condição resolutória de ulterior homologação, por parte da administração fazendária, pelo prazo de 5 anos.

Com relação à natureza do ato de homologação expressa da autoridade tributária, perante a compensação realizada pelo contribuinte, via autolancamento, apesar de não haver unanimidade no entendimento, o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece que o mesmo decorre de ato de fiscalização da autoridade pública. É o seguinte o que se extrai das palavras do ilustre doutrinador:

N'outras, contudo, a aplicação da regra-matriz de incidência fica a cargo do sujeito passivo, de tal modo que, ocorrido o evento no mundo físico-social, encontrará ele nos textos do direito posto todas as informações necessárias à apuração do débito, bem como os prazos e demais condições em que a quantia apurada deva ser recolhida aos cofres públicos. Nessas circunstâncias, caberá à entidade tributante fiscalizar os atos práticos por seu administrado, controlando, dessa maneira, o fiel cumprimento das obrigações tributárias. Trata-se, aqui, de desempenho de controle, e que o Fisco, zelando na defesa de seus interesses, realiza atividades de verificação. Podendo atestar a regularidade da conduta prestacional do devedor, que observou adequadamente os ditames da lei, a Fazenda dá-se por satisfeita, exarando ato no qual declara nada ter de exigir: é o que se chama de *homologação expressa de lançamento (sic)*⁵⁰.

De outro lado, vale lembrar que, com o advento da modalidade de compensação via autolancamento, a modalidade de compensação via pleito administrativo ou judicial não sofreu grandes afetações; sendo que continuou a subsistir.

No que diz respeito à modalidade de compensação prevista pelo artigo 170 do CTN, diferentemente do que dispõe o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, conforme esclarecem Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, o respectivo dispositivo se refere

(...) a crédito do contribuinte líquido e certo, contra a Fazenda Pública, vencido ou vincendo, devendo o crédito desta ser também líquido e certo, o que traduz a necessidade de tratar-se de crédito resultante de lançamento tributário já consumado, operando o encontro dessas somas a extinção do crédito tributário (*sic*)⁵¹.

De forma que, para essa modalidade de compensação, existe a necessidade de buscá-la por meio de um processo judicial ou administrativo prévio, devendo,

⁵⁰ **Direito tributário: linguagem e método**, p. 590.

⁵¹ **Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário**, p. 156.

portanto, o crédito do contribuinte, submeter-se à prévio acertamento, perante a administração fazendária ou o Poder Judiciário.

Outra peculiaridade da compensação tributária prevista no artigo 170 do CTN, apontada pela doutrina, é que, nessa modalidade, o crédito do contribuinte poderá ter natureza tributária ou não.

A respeito dessa distinção de modalidades de compensação, o professor Paulo Cesar Conrado esclarece:

(...) o que existe, hoje e em suma, é, em primeiro lugar um sistema que permite a sua efetivação (da compensação), por ingerência imediata do contribuinte, e que circunscreve aos tributos que tenham a mesma destinação (Leis n^{os}. 8.383/91, 9.069/95, 9.250/95), e, em segundo lugar, um outro sistema, que coexiste com aquele outro, que autoriza a compensação entre exações de diferentes espécies (na exata acepção que procuramos expor linhas atrás), desde que administrados pela Receita Federal, mas que se processa, diversamente do que ocorre no primeiro sistema, mediante intervenção do fisco. (Lei n. 9.430/96 e Decreto n. 2.138*97) ⁵².

Na mesma linha de raciocínio, esclarece Cairon Ribeiro dos Santos:

Na modalidade do artigo 66 não há a necessidade de autorização ou de permissão da Administração Tributária para se concretizar a compensação, pois a lei faculta ao contribuinte efetuar o encontro de contas no lançamento por homologação (...), deixando ao Fisco um amplo período de cinco anos antes da homologação definitiva (...).

Com efeito, o artigo 170 permanece vigente e aplicável, não foi revogado pela Lei n. 8.383/91 (...).

Resumindo: a) o artigo 66 da Lei n. 8.383/91 cuida de compensação de tributos da mesma espécie no lançamento por homologação; b) a Lei n. 9.250/95 alterou o § 1º do artigo 66, permitindo a compensação somente entre tributos com a mesma destinação constitucional; c) o artigo 74 da Lei 9.430/96 diz da possibilidade do ressarcimento de tributos de espécies diversas ⁵³.

Outrossim, tendo em vista o disposto no artigo 170 do CTN e a edição do artigo 66 da Lei n° 8.383/91, interessante notar que, conforme esclarecem Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo Tarso Vieira Ramos: *“Conclui-se, enfim, que os dois regimes são bem diferentes (...) sendo de todo irrazoável a invocação das regras do*

⁵² **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, p. 177-178

⁵³ Repetição do indébito, compensação e ação declaratória, *in* Hugo de Brito Machado (coord.), **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**, São Paulo, Dialética, 1999, p. 80

primeiro para regular o segundo, o que resultaria na restrição dos direitos do contribuinte” ⁵⁴.

Portanto, tendo em vista o entendimento da doutrina majoritária, surgiu um consenso, no sentido de que ambos os dispositivos legais tratam de modalidades de compensação tributária distintas; sendo que ambas coexistem, enquadrando-se, cada qual, nos fatos, nas suas respectivas especificidades e regulamentações.

No que tange à certeza do direito e à liquidação do crédito, para efeitos de compensação tributária, o professor Paulo Cesar Conrado esclarece:

19) Operando com a ideia de que as relações de débito do fisco provêm de normas (ainda que individuais e concretas), é possível enxergar, como critérios relevantes para o seu exame, a competência e o procedimento.

20) Podemos, buscar em tais aspectos (...), o sentido que nos falta para as expressões “liquidez” e “certeza”. Assim agindo, seria possível reduzir a questão da “liquidez” e “certeza” a uma única indagação: a norma que põs no sistema a relação de débito do fisco o foi por pessoa competente e segundo o procedimento para tanto previsto? Se sim, o débito é “líquido” e “certo”; se não, o débito não é “líquido” e “certo”, apesar de, no sentido usual desses termos, todo débito, justamente por ser débito, estar dotado de tais elementos ⁵⁵.

É importante destacar que, tendo em vista as distintas modalidades de compensação coexistentes no sistema tributário nacional, nas compensações mediante requerimento prévio, tanto por meio de medida judicial ou perante a administração fazendária (artigo 170 do CTN e normativas correlatas), a competência para realizar a liquidação do crédito do contribuinte a ser utilizado para efeitos de compensação será da autoridade pública competente, seja a judicial ou a fazendária.

Não obstante, explicam Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo Tarso Vieira Ramos que

Editada a Lei n. 8.383/91, que em seu artigo 66 prevê a possibilidade de o pagamento indevido ou a maior de tributos ser compensado no recolhimento de importância correspondente a período subsequente, surgiu a polémica sobre a necessidade de prévia liquidação das quantias a serem compensadas (...). Como já vimos acima, os regimes previstos nos artigos 170 do CTN e 66 da Lei n° 8.383/91 são inteiramente distintos. Pelo primeiro, exige-se que o créditos e débitos a serem compensados sejam líquidos e certos. Pelo segundo, não.

Realmente, o artigo 66 da Lei n° 8.383/91 outorga ao contribuinte a faculdade de proceder à compensação, (...). Em assim sendo, ao proceder à compensação terá o contribuinte, com base nos elementos de que dispõe, de

⁵⁴ **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**, p. 156.

⁵⁵ **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**, p. 159.

declarar tanto o valor a ser pago ao fisco quanto o correspondente ao recolhimento indevido, realizando, dessa forma, a liquidação das quantias a serem compensadas. Por óbvio, tal liquidação é provisória, pois à administração fazendária caberá verificar a correção dos dados apresentados pelo contribuinte e homologar a compensação feita (*sic*)⁵⁶.

Assim, no caso de autocompensação, via autolançamento, do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e normativas correlatas, é o contribuinte quem detém a prerrogativa para analisar o direito, realizar a liquidação/apuração do crédito, do débito e promover o respectivo encontro de contas; restando, contudo, à autoridade fiscal, o prazo de 5 (cinco) anos para homologar ou não a compensação realizada.

⁵⁶ Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário, p. 158

3 ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O desenvolvimento do instituto da compensação tributária, conforme já exposto, configura apenas um exemplo da grande quantidade de discussões em torno dos mais diversos institutos de Direito Tributário brasileiro; notadamente reconhecido como bastante extenso e complexo.

No âmbito da busca do reconhecimento, pelo contribuinte, do direito à não incidência de determinado tributo e à restituição, via compensação tributária, de eventuais valores recolhidos indevidamente, além das vias administrativa e de autolancamento, aplicável à uma parcela dos tributos, existe a possibilidade de utilização da via judicial.

Nesta modalidade, o contribuinte, geralmente, expõe perante o Poder Judiciário, as razões de fato e de direito inerentes ao reconhecimento da não incidência do tributo, juntamente com as provas devidas; pede o reconhecimento da não incidência do tributo, em decorrência de alguma inconstitucionalidade ou ilegalidade na cobrança do mesmo; e pede a devolução dos valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 anos, normalmente, via compensação desses valores com débitos vencidos ou vincendos, com base no disposto no artigo 170 do CTN⁵⁷.

Contudo, conforme lembra o Marcelo Kiyoshi Harada, antes da edição da Lei Complementar n° 104 de 10.01.2001, e respectiva criação do artigo 170-A do CTN

Era frequente o ajuizamento da ação de natureza cautelar solicitando concessão liminar ao pedido de compensação do crédito tributário com o indébito tributário, sem que o requerente estivesse munido de título judicial definitivo assecuratório do direito à repetição do indébito ⁵⁸.

Assim, o fato de os contribuintes realizarem as compensações com base em medidas judiciais provisórias, tendo em vista a morosidade no trâmite dos processos, trouxe insegurança jurídica, econômica e social à aplicabilidade do instituto da

⁵⁷ “A ação judicial de repetição de indébito, cujo fundamento legal consta nos artigos 165 a 169 do CTN, constitui ação antiexacional de rito ordinário e de eficácia condenatória (*mutatis mutandis*), como a ação anulatória, cujo término trará a expedição de ofício requisitório de pagamento de precatório ou determinará a compensação tributária. Neste sentido, a sentença tem natureza constitutiva, afinal constitui o pagamento indevido e a relação de débito do Fisco. Porém, sua eficácia é condenatória” (sic) – Thais de Laurentiis, **Restituição de tributo inconstitucional**, p. 220-221.

⁵⁸ **Código tributário nacional comentado**, São Paulo, Rideel, 2012, p. 391.

compensação tributária; enquanto que a decisão que lhe atribuía o direito, muitas das vezes, era alterada por instâncias superiores, obrigando o contribuinte, por conseguinte, à revisão de todas as operações até então realizadas.

De modo que, visando garantir a segurança jurídica e reduzir o impacto econômico e social das compensações tributárias realizadas com base em medidas judiciais provisórias, o legislador editou a Lei Complementar nº 104/2001, criando o artigo 170-A do CTN, o qual expressamente dispõe que: *“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”*.

Outrossim, interessante destacar o teor da Súmula nº 212 do STJ, anterior à edição do artigo 170-A do CTN, que corrobora o entendimento de que não poderá ser deferida a compensação por meio de medida judicial provisória: *“A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”*.

A respeito de ambos os institutos, esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho: *“Os preceitos mencionados impedem a extinção dos vínculos que sejam objeto de compensação tributária realizada com fundamento em norma individual e concreta susceptível de alteração”*⁵⁹.

Assim, nos casos de pedido de compensação a ser realizada na esfera judicial, criou-se um pressuposto ao exercício do respectivo direito, no sentido de que a mesma somente poderia ser concedida, *“prime facie”*, diante do trânsito em julgado das decisões judiciais.

3.2 LIMITE TEMPORAL E MODALIDADE DE COMPENSAÇÃO SUJEITA A VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN

Quando do advento do artigo 170-A do CTN, preliminarmente, entre os estudiosos do direito, surgiram duas principais dúvidas inerentes à aplicabilidade da vedação imposta pela respectiva disposição normativa, quais sejam: (i) a respectiva vedação aplicar-se-ia de forma retroativa ou apenas para os casos ocorridos após a sua edição ? e (ii) a vedação do artigo 170-A seria aplicável a todas as modalidades

⁵⁹ *Direito tributário: linguagem e método*, p. 563.

de compensação tributária: requerimento administrativo, judicial e/ou mediante autolancamento ? Responde Aliomar Baleeiro:

Com a inclusão do artigo 170-A, duas questões relevantes se apresentaram. A primeira refere-se à aplicabilidade do artigo aos processos ajuizados antes da entrada em vigor do artigo 170-A, respondendo afirmativamente a jurisprudência dominante. A segunda estabelece uma diferenciação entre a compensação inerente ao princípio da não cumulatividade (IPI, ICMS e contribuições para o PIS/COFINS), que não é atingida pelas limitações do artigo 170-A e as demais. (...).⁶⁰

Com relação ao primeiro questionamento, tanto a doutrina majoritária como também os tribunais superiores entenderam que a vedação do artigo 170-A do CTN se aplicaria somente nos casos posteriores à sua edição.

Nesse sentido, colaciona-se acórdão do STJ, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques:

Artigo 170-A do CTN. Requisito do trânsito em julgado. REsp 1167039/DF. (...) 6. Para os processos ajuizados antes da entrada em vigor do artigo 170-A do CTN, era possível a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, isto é não havia vedação para a compensação via medida liminar ou decisão judicial sujeita a recurso. Precedente representativo de controvérsia.: REsp n. 1164452/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25.08.2010. 7. No caso dos autos, impõe-se observar que a propositura da ação em que se postula a compensação dos valores indevidamente recolhidos é de momento ulterior à alteração do CTN pela Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu a vedação contida no artigo 170-A do CTN, fato que impede a compensação mediante o aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial⁶¹.

Desse modo, tendo em vista tratar-se de norma que alterou regime até então vigente, afetando diretamente os contribuintes que já estariam requisitando a compensação tributária perante o poder judiciário, quando do advento do artigo 170-A do CTN, pacificou-se o entendimento de que a respectiva vedação se aplicaria somente aos processos posteriores à vigência da Lei Complementar que a originou.

Por outro lado, no que concerne à segunda dúvida, houve diversos debates acerca da abrangência da aplicação da vedação imposta pelo artigo 170-A do CTN.

⁶⁰ **Direito tributário brasileiro**, p. 1322-1323.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1205811/CE**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª turma, j. 09.08.2011, DJe 17.08.2011.

Não obstante, atualmente, tendo em vista o entendimento majoritário, é importante colacionar os ensinamentos do professor Paulo Cesar Conrado:

É que quando se fala em compensação tributária, lembre-se, não se está cuidando apenas de uma forma de extinção da obrigação tributária, senão também de uma forma de extinção da relação de débito do fisco. Ademais, (...), constata-se a existência de dois mecanismos distintos para a efetivação da compensação tributária (leia-se: *mecanismos de produção da respectiva norma individual e concreta de compensação tributária*): (i) um, cujo pressuposto é a identidade da natureza dos tributos envolvidos, caso em que se autoriza a produção de norma individual e concreta de compensação pelo contribuinte; e (ii) outro, em que se pressupõe a não-identidade dos tributos envolvidos e no qual a construção da mesma norma individual e concreta demanda atuação do Estado-fisco.

(...) Com isso lembrado, tem-se, então e de forma evidente, que a atividade processual desenvolvida pelo contribuinte não está exclusiva e necessariamente vinculada à obtenção de um provimento (sentença) que reconheça a existência (i) de um crédito tributário (...) (sic) ⁶².

Em idêntico sentido, arremata Cleide Previtalli Cais:

Como já sustentado em edição anterior, o artigo 66 da Lei 8.383/1991 conduz ao entendimento de que o direito à autocompensação do indébito tributário é de ordem subjetiva, podendo ser exercido independentemente de autorização judicial. Portanto, não se sujeita ao mandamento do artigo 170-A do CTN, que alcança, exclusivamente, os casos de aproveitamento de créditos tributários objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária ⁶³.

Dessa forma, reitera-se que, conforme anteriormente já exposto, atualmente, vigem duas distintas modalidades de compensação tributária: aquela, entre tributos de mesma destinação, onde o próprio contribuinte detém a competência para promovê-la, via autolancamento (artigo 66 da Lei n° 8.383/91 e normas correlatas); e outra, inclusive compensação entre créditos e débitos de destinações distintas, cuja competência para promovê-la é da própria autoridade pública (decorrente de interpretação do artigo 170 do CTN e demais atualizações).

De sorte que se reconhece que a vedação do artigo 170-A do CTN se aplica tão somente à segunda hipótese, a da compensação de créditos objeto de litígio judicial, ao passo que, no caso da primeira hipótese, o contribuinte, competente para tanto, exerce direito de ordem subjetiva, promovendo todo o procedimento de encontro de contas e a respectiva compensação tributária, por sua conta e risco;

⁶² **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001**, p. 230.

⁶³ **O processo tributário**, p.418.

ficando a respectiva operação de compensação condicionada à ulterior homologação da autoridade fiscal, dentro do prazo prescricional de 5 (cinco) anos ⁶⁴.

3.3 INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 170-A DO CTN

Além das dúvidas acima lançadas, é interessante ressaltar que diversos doutrinadores tributários atentam para o fato de que a referida vedação do artigo 170-A do CTN expressamente viola direitos constitucionais do contribuinte, bem como o exercício das atribuições do próprio Poder Judiciário.

No âmbito da tutela de direitos, exercida pelo Estado, por meio de sua atribuição jurisdicional, o sistema processual brasileiro permite que, a partir de determinadas situações e do cumprimento de certos requisitos, o direito seja concedido a uma das partes do processo, antes mesmo que o respectivo processo, em trâmite finalize. São os casos, a título exemplificativo, das denominadas tutela inibitória (preventiva) e tutela antecipada. Acerca de tais institutos, esclarece o professor Luiz Guilherme Marinoni:

A tutela do direito ameaçado de violação é a inibitória, cuja função é distinta da cautelar. A inibitória tutela o direito ameaçado, impedindo a sua violação, enquanto a cautelar assegura a tutela prometida ao direito violado ou para a hipótese de sua violação, ou assegura a situação jurídica tutelável mediante declaração ou constituição (...).

A tutela prestada no curso do processo, sob o signo da urgência, mas cuja substância é a mesma da tutela que se espera obter ao final do processo, constitui uma tutela antecipada, e não uma tutela dirigida a garantir a frutuosidade da tutela final, ou apenas a assegurar a situação jurídica tutelável ⁶⁵.

Nessa seara, tendo em vista a literalidade do disposto no artigo 170-A do CTN, nota-se que a respectiva norma, expressamente, vetou a concessão do pedido de compensação via medida liminar, violando-se, literalmente, os direitos e garantias

⁶⁴ “O artigo 170-A, do Código Tributário Nacional, refere-se à compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo. Pode parecer que abrange a compensação no âmbito do lançamento por homologação, porque se reporta ao aproveitamento de tributo. À luz do elemento sistêmico a ser considerado na interpretação, todavia, pode-se concluir que não é assim. Tendo-se em vista o Código Tributário Nacional, em seu conjunto, conclui-se que a compensação a que se refere o artigo 170-A só pode ser a mesma a que se refere o artigo 170 do Código. Em outras palavras, a compensação referida nesse dispositivo é a que se destina a extinguir crédito tributário, vale dizer, dívida de tributo já objeto de lançamento tributário e, portanto, dotada de liquidez e certeza” (sic) – Hugo de Brito Machado, **Comentários ao código tributário nacional**, p. 464.

⁶⁵ **Processo cautelar**, 5. ed, São Paulo, RT, 2013, p. 27.

do contribuinte: direito de propriedade, à ampla defesa de seus direitos, à obtenção de justo provimento jurisdicional; bem como, de outro lado, inclusive, normas de um Estado de Direito, ao limitar as atribuições do judiciário.

Na mesma linha de raciocínio, importante é destacar as lições de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, nos seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

(...) cumpre observar que o seu substrato compreende incontável impropriedade, pois infirma direitos e garantias do contribuinte, além de limitar de forma intempestiva as prerrogativas do judiciário.

(...) o referido mandamento aloja vicissitudes que se entrelaçam, pois o desfrute da compensação por meio de postulação em juízo, comporta, por vezes, o exercício imediato desse direito, caso o magistrado entenda cabível a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou em procedimento cautelar preparatório ou incidental, ou tutela antecipatória, ou ainda efeito ativo em agravo de instrumento.

Como se vê, de um lado temos o direito de propriedade do contribuinte, conjugado com o direito de obter um provimento jurisdicional, apanágios, diga-se de passo, inalienáveis e insusceptíveis de restrição a qualquer título seja, nem mesmo por Emenda Constitucional, por tratar-se de cláusula pétrea por força do artigo 60, § 4º, inciso IV, do Texto Magno.

(...) É dizer, a bisesdrúxula norma cogita coarctar o feixe de poderes ínsitos ao Poder Judiciário, o que afronta o plexo de direitos e garantias do contribuinte, senão também agride a própria organização do Estado Brasileiro, no caso a interdependência harmônica entre os Poderes da República. Portanto, o comando questionado merece o enfático repúdio da comunidade jurídica e a pronta repulsa do Judiciário (...) ⁶⁶.

Eis que a respectiva disposição normativa, a partir de sua interpretação literal, impede, ainda que diante de qualquer situação, a concessão de pleito de compensação, antes do trânsito em julgado, viola direitos e garantias do contribuinte, pois, ainda que o mesmo leve e apresente em juízo eventuais argumentos e provas que se amoldem perfeitamente aos casos de concessão de tutela inibitória e/ou de tutela antecipada, o mesmo não poderá obter o respectivo provimento jurisdicional (princípio da universalidade da jurisdição – art. 5º, XXXV da CF).

Outrossim, destaca-se que a vedação do artigo 170-A do CTN restringe o magistrado, no exercício de suas próprias atribuições jurisdicionais, constitucionalmente garantidas; pois que, ainda que após analisado o pedido do jurisdicionado, e tendo em vista as razões e provas que lhe forem apresentadas, ele está adstrito a não conceder a medida liminar/tutela provisória, muitas das vezes justa, necessária e aplicável ao caso concreto.

⁶⁶ Comentários ao código tributário nacional, p. 491-492.

4. TUTELA PLURI-INDIVIDUAL, PRECEDENTES NO CPC/2015 E ARTIGO 170-A DO CTN

4.1 COLAPSO DO “CIVIL LAW” CLÁSSICO

O “Civil Law” clássico, bem como a tradicional experiência de resolução de conflitos e demandas aplicáveis ao processo judicial brasileiro, especialmente concebido para a tutela de direitos subjetivos individuais, como é notório, ao longo dos últimos anos, vem sofrendo graves problemas práticos e de eficiência ⁶⁷.

Marco Bruno Miranda Clementino, a partir de dados atuais relativos às demandas em trâmite perante o poder judiciário, bem retrata esse contexto:

No último mês de setembro de 2015, o Relatório Justiça em Números, produzido anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, considerando a mais respeitável radiografia sobre o sistema judiciário brasileiro, suscitou um dado alarmante: existiam, no final de 2014, mais de 100 milhões de processos em tramitação no Poder Judiciário brasileiro, com expectativa de crescimento de demanda. O Brasil tornou-se, portanto, um ambiente de excessiva litigiosidade, atingindo-se a marca de quase um processo para cada dois habitantes, com risco de colapso no sistema de justiça, tendo em vista o esgotamento da capacidade de resposta ⁶⁸.

A par disso, importante notar que não se trata de mero problema de falta de gestão da administração pública, a qual, por sinal, ao longo dos últimos anos, foi bastante aprimorada, por intermédio da adoção de procedimentos e sistemas eletrônicos, ou mesmo de problemas relacionados à cultura do povo brasileiro, no sentido de ser excessivamente litigioso.

⁶⁷ “No sistema da ‘civil law’, em razão dos desdobramentos da Revolução Francesa, que procurou abolir privilégios da nobreza e do clero, o conceito de segurança ou de incerteza jurídica se confundia com a lei. Acreditava-se que a lei refletia a vontade do povo, e, por isto, deveria ser aplicada literalmente pelos juízes. Não se admitia que o Judiciário interpretasse livremente as leis, porque não se confiava na magistratura. (...). Também se imaginava que a lei era clara e completa, cabendo ao juiz simplesmente declarar o seu sentido. (...). O magistrado não detinha nenhum poder criativo, havendo rígida separação entre o poder de julgar e de legislar, além de servil subordinação do juiz as leis. Com efeito, no sistema ‘civil law’, a segurança jurídica dependendo da vinculação estrita dos juízes às leis, negando aos órgãos jurisdicionais o poder de ir além da revelação da vontade concreta da lei. Em sentido oposto, no sistema ‘commom law’, a segurança jurídica estava baseada no ‘stare decisis’, isto é, na vinculação ou no respeito obrigatório aos precedentes” (sic) – Eduardo Cambi, **Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário**, 2. ed, São Paulo, RT, 2011, p.149.

⁶⁸ O contencioso tributário e o princípio da procedimentalização da isonomia, in Alberto Macedo *et al*, **Direito tributário e os novos horizontes do processo**, São Paulo, Noeses, 2015, p. 876.

Primeiramente, importante é lembrar que a partir do século XX, com a devida atenção provida à Constituição Federal de 1988 e sua expressiva carga semântica, houve um grande fortalecimento da ideia do “homem social”, o qual propiciou o surgimento de uma nova geração de direitos, àqueles denominados difusos e coletivos; os quais, conseqüentemente passaram a ser demandados e tutelados perante o Poder Judiciário. Logo, nota-se que a estrutura processual tradicional não estava devidamente preparada para a recepção dessas novas demandas ⁶⁹.

Além disso, conforme explica Marco Bruno Miranda Clementino, em consonância com o pensamento de muitos estudiosos de direito, observou-se que o tradicional processo judicial, no Brasil, foi pensado para a resolução de conflitos meramente interindividuais, não contemplando regras adequadas para dirimir os conflitos de perfil estrutural, os quais, via de regra, dão origem a semelhantes e volumosas demandas judiciais, que possuem como pano de fundo uma identidade no direito pleiteado ⁷⁰.

Dessa forma, tendo em vista os grandes problemas surgidos para o Estado, na prestação de suas atribuições jurisdicionais, e o grande acúmulo de processos litigiosos em trâmite, perante o Poder Judiciário, a fim de aprimorar e prover funcionalidade ao sistema, deu-se início à um movimento de mudanças na adoção das tradicionais práticas até então vigentes.

A par deste contexto, Humberto Theodoro Junior e Juliana Cordeiro de Faria esclarecem que

Nessa perspectiva de adequação do método (processo), até então pensado exclusivamente para a tutela dos direitos subjetivos individuais, o direito brasileiro evoluiu da simples e tímida regulamentação de algumas ações de índole coletiva (como a ação popular – Lei nº 4.717/65; e a ação civil pública – Lei nº 7.347/85) para criar um verdadeiro microssistema de tutela diferenciada dos direitos na sua dimensão coletiva.

Essa evolução teve início com a própria CF/88, que revelou a necessidade do reaparelhamento do sistema processual, ao valorizar a solução de conflitos em uma dimensão coletiva, erigindo a tutela coletiva à garantia fundamental. Concretizando o comando constitucional, seguiram-se o Código de Defesa do Consumidor, o Estatuto da Criança e Adolescente, o Estatuto do Idoso, a Lei de Improbidade Administrativa, entre outros diplomas legais que passaram a conviver com as ações então existentes (ação popular e

⁶⁹ Humberto Theodoro Junior e Juliana Cordeiro de Faria, **Tutela coletiva dos direitos individuais homogêneos. Legitimação processual das associações de direito brasileiro** – disponível em: <<http://www.rkladvocacia.com/tutela-coletiva-dos-direitos-individuais-homogeneos-legitimacao-processual-das-associacoes-no-direito-brasileiro/>>, acesso em: 02.12.2017.

⁷⁰ **Direito tributário e os novos horizontes do processo**, p. 877.

ação civil pública). Todos esses diplomas compõem o microsistema do processo coletivo, a ele se aplicando subsidiariamente o CPC, como estatuído no artigo 19 da Lei nº 7.347/85 (*sic*)⁷¹.

De forma semelhante, Bruno Dantas dispõe:

Essa frustração tem levado os processualistas brasileiros a buscarem soluções complementares para um problema que é real: os efeitos deletérios da sobrecarga de demandas idênticas para o sistema de justiça, notadamente, de um lado, para os cidadãos que vêem a proteção jurídica de seus direitos dificultada e adiada, e, de outro, para os tribunais em que a enxurrada de recursos atinge um verdadeiro ponto de estrangulamento e acaba por impedir que casos singulares – que exigem uma reflexão diferenciada – recebam a atenção que deveriam merecer (*sic*)⁷².

Atualmente, portanto, após o surgimento do Código de Proteção e Defesa do Consumidor – Lei nº 8.078 de 11.09.90 – em que o processo coletivo no Brasil passou a ganhar maior densidade teórica, o advento das Leis nºs 11.418 de 19.12.2006 e 11.672 de 08.05.2008, que acrescentaram ao Código de Processo Civil normas referentes à técnica de julgamento de casos representativos de controvérsia constitucional pelo STF e infraconstitucional pelo STJ – artigo 543-B e 543-C do CPC – e, mais recentemente, com o advento do Novo Código de Processo Civil, tornando evidente o fato de que o habitual sistema brasileiro de resolução de conflitos está, definitivamente, migrando, do campo de influência do “*Civil Law*” clássico, para outro que apresenta características mais assemelhadas ao “*Common Law*”.

Nessa direção, esclarece Luiz Guilherme Marinoni:

A noção de norma geral, abstrata, coerente e fruto da vontade homogênea do parlamento, típica do direito da Revolução Francesa, não sobreviveu aos acontecimentos históricos. Entre outras coisas, vivenciou-se a experiência de que a lei poderia ser criada de modo contrário aos interesses da população e aos princípios de justiça. Assim, tornou-se necessário resgatar a substância da lei e encontrar os instrumentos capazes de permitir a sua conformação aos princípios de justiça (...) Numa primeira visão, alguém poderia negar qualquer ruptura de paradigma, preferindo enxergar mera reafirmação da lei, argumentando que a subordinação do Estado à lei teria sido levada à última consequência, consistente na subordinação da própria legislação à Constituição, que seria a “lei maior” (...) Na verdade, a subordinação da lei à Constituição não pode ser compreendida como mera “continuação” dos princípios do Estado Legislativo, pois significa uma “transformação” que afeta

⁷¹ **Tutela coletiva dos direitos individuais homogêneos. Legitimação processual das associações de direito brasileiro** – disponível em: <<http://www.rkladvocacia.com/tutela-coletiva-dos-direitos-individuais-homogeneos-legitimacao-processual-das-associacoes-no-direito-brasileiro/>>, acesso em: 02.12.2017.

⁷² **Teoria dos recursos repetitivos: tutela pluri-individual no recursos dirigidos ao STF e STJ (artigo 543-b e 543-C do CPC)**, p. 20.

as próprias concepções de direito e de jurisdição (...) Ora, se o direito não está mais na lei, mas na Constituição, a jurisdição não mais se destina a declarar a vontade da lei, mas conformar a lei aos direitos contidos na Constituição (...) é evidenciar que o juiz do *civil law* passou a exercer papel que, em um só tempo, é inconcebível diante dos princípios da tradição do *civil law* e tão criativo quanto o do seu colega do *common law*. O juiz que controla a constitucionalidade da lei obviamente não é submetido à lei. O seu papel, como é evidente, nega a ideia de supremacia do legislativo (...) A dificuldade em ver o papel do juiz sob o constitucionalismo impede que se perceba que a tarefa do juiz do *civil law*, na atualidade, está muito próxima da exercida pelo juiz do *common law* (*sic*)⁷³.

Teresa Arruda Alvim Wambier bem destaca a preocupação com a prestação jurisdicional e a falta de previsibilidade nos julgados do Poder Judiciário:

A preocupação com as decisões conflitantes dos tribunais superiores e, por conseguinte, dos demais órgãos do Judiciário, extrapolou a academia e se tornou preocupante para o operador do direito por três razões: (i) o fenômeno passou a ser excessivamente frequente, somando a muitas bruscas mudanças de “opinião” dos Tribunais; (ii) muitas dessas decisões conflitantes são proferidas para resolver controvérsias que envolvem *questões de massa*. Neste caso, a ofensa a isonomia é mais gritante e, portanto, intolerável; (iii) passou a ser escancaradamente visível o fato de que os princípios da *legalidade*, da *isonomia*, ficam *inteiramente comprometidos* e a necessidade de que haja segurança jurídica e certa dose saudável de previsibilidade tornam-se irrealizáveis no plano empírico, nesse contexto (*sic*)⁷⁴.

Nessa seara, importante também é relembrar que, da mesma forma que o ilustre doutrinador José Roberto Vieira atenta para os perigos relacionados à falta de segurança jurídica e aos “*frequentes abusos normativos das medidas provisórias, inclusive as tributárias; as atitudes de olvido às exigências categóricas e incômodas da legalidade, também a tributária; as apetitosas e sedutoras tendências ditatoriais facilitadas, até na seara dos tributos* (...)”⁷⁵, os institutos da tutela pluri-individual e da

⁷³ **Precedentes obrigatórios**, 4. ed, São Paulo, RT, 2016, p. 54-57.

⁷⁴ **Recurso Especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores no direito brasileiro; (de acordo com o CPC de 2015 e a Lei 13.256/16)**, 3. ed, São Paulo, RT, 2016, p. 517.

⁷⁵ “*E mesmo que se reconheça na vida social, a necessidade de uma pequena parcela de insegurança; que dê margem às perspectivas de mudança, inovação e evolução, sob pena de que a segurança em demasia implique paralisação e inatividade, cerrando as portas ao progresso e ao desenvolvimento social; ainda assim não se trata de mais do que sopesar apenas a dose mínima imprescindível ao prudente equilíbrio entre a certeza e a previsibilidade que compõem a segurança, de um lado, e as indispensáveis transformações da dinâmica da vida, que flui incessantemente, de outro. Se algum Estado de Direito, especialmente quando democrático, descure da Segurança Jurídica e a negligência, apartase da Democracia e afasta-se da sua condição de Estado de Direito, aproximando-se cada vez mais do seu próprio passado, regredindo, para cortejar a Ditadura e o velho Estado-Polícia. E, não atalhado em tempo o processo da involução, seguirá o caminho inverso da História da Civilização, desembocando nos tempos remotos e selvagens da Lei da Selva*” (*sic*) – José Roberto Vieira, *Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”*, in Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.), **Segurança jurídica da tributação e estado de direito**, São Paulo, Noeses, 2005, p. 372-373.

observância dos precedentes vinculantes são importantíssimos para o Estado democrático de Direito, pois que, conforme já acima comentado, no que atine à atividade de interpretação e aplicação do direito, também buscam manter e entregar, através da Certeza do Direito e da Previsibilidade, a Segurança Jurídica a todos os cidadãos, inclusive aos contribuintes ⁷⁶.

Portanto, tendo em vista que, frequentemente, no Brasil, a mesma questão jurídica, de maneira corriqueira, é decidida de formas diferentes pelas mais diversas instâncias do Poder Judiciário, inclusive, por um mesmo tribunal; a fim de promover Isonomia e maior Segurança Jurídica (Certeza do Direito e Previsibilidade) a esse contexto, iniciou-se, com base em regras próprias inerentes ao sistema de direito nacional, com notas do que se observa no âmbito internacional, um processo de fortalecimento dos precedentes, especialmente dos denominados precedentes vinculantes.

4.2 TUTELA PLURI-INDIVIDUAL E PRECEDENTE VINCULANTE NO AMBITO DO CPC/2015

Diante de todo esse contexto, surgiram, então, no sistema processual brasileiro, as denominadas técnicas processuais de tutela pluri-individual, que buscam prover celeridade e efetividade aos processos e demandas, bem como assegurar os princípios constitucionais da Isonomia, Segurança Jurídica e da Justiça no âmbito do exercício da prestação jurisdicional.

Acerca do referido instituto, importante são as palavras de Bruno Dantas:

⁷⁶ “A idéia de segurança jurídica é, via de regra, relacionada com a de certeza do direito, como testemunham MIGUEL REALE, ALBERTO XAVIER, GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO, LÚCIA VALLE FIQUEIREDO, e DIVA PRESTES MALERBI (...) não se deve confundilas, uma vez que ‘a segurança jurídica é, de certo modo, decorrência da certeza do direito’, na lição de PAULO DE BARROS. (...) Existe ‘certeza do direito quando estão bem delimitadas as esferas jurídicas’ dos particulares entre si e perante o Estado, como ensinam GERALDO ATALIBA e DIVA MALERBI. Aqui as tendências à clareza e à estabilidade. Existe ‘segurança jurídica’ quando é possível a ‘previsibilidade da atuação estatal’, afastando as surpresas que repugnam ao nosso sistema jurídico, como lecionam com toda nitidez GERALDO ATALIBA, DIVA MALERBI e RÚBEN O. ASOREY. Aqui a tendência à ‘proteção da confiança’, ou, de conformidade com a doutrina germânica, ao ‘princípio da confiança na lei fiscal’; que corresponde à noção de previsibilidade ou calculabilidade, como esclarecem JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e ALBERTO XAVIER. Ora, a delimitação clara e estável dos direitos e deveres (certeza) abre ensanchas à capacidade de previsão, caracterizando a segurança do direito como um conceito mais ancho que o da certeza, que necessariamente o integra, ao lado da previsibilidade” (sic) – José Roberto Vieira, **Segurança jurídica da tributação e estado de direito**, p. 321-323.

Pode-se definir a tutela pluri-individual como atividade estatal voltada à justa composição das lides concernentes a direitos individuais homogêneos que se multiplicam em diversas demandas judiciais nas quais haja controvérsia, preponderantemente, sobre as mesmas questões de direito, de modo a racionalizar e atribuir eficiência ao funcionamento do Poder Judiciário, por um lado, e, por outro, assegurar a igualdade e a razoável duração do processo. A partir desse conceito, conclui-se que as técnicas processuais voltadas à prestação da tutela pluri-individual devem observar: i) que os direitos substanciais subjacentes devem ser divisíveis e ter origem comum, de fato ou de direito, enquadrando-se na moldura conceitual dos direitos individuais homogêneos; ii) a necessidade de dar solução a uma multiplicidade de demandas em curso no Poder Judiciário; iii) que em todas as demandas a controvérsia comum deve girar em torno da mesma questão de direito; e iv) que em todas as demandas a controvérsia predominante deve ser jurídica, sem maiores questionamentos sobre o suporte fático (*sic*)⁷⁷.

Dentre os mecanismos de tutela pluri-individual atualmente existentes, no sistema processual brasileiro, destaca-se o disposto no artigo 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil vigente – CPC/2015.

Inicialmente, nota-se que o conteúdo primário do respectivo dispositivo foi introduzido no sistema processual civil brasileiro por intermédio das Leis Complementares nºs 11.418 de 19.12.2006 e 11.672 de 08.05.2008.

Naquele momento, tratavam-se dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973 – anteriormente vigente – que, conforme esclarece Bruno Dantas, deflagrou uma técnica de resolução de julgamento por amostragem, em casos repetitivos, com base numa

(...) *'identidade da questão de direito federal'* – constitucional ou infraconstitucional (...) Seu atributo central é a produção de *efeito vinculante* concernente a tese jurídica fixada no recurso-piloto, fenômeno que não (encontrava) paralelo no sistema jurídico brasileiro⁷⁸
(adaptamos o tempo verbal)

Com o desenvolvimento da preocupação e das funções do Poder Judiciário, no sentido de atribuir coerência e estabilidade à interpretação da lei, quando do exercício jurisdicional, e, conseqüentemente, do tema dos precedentes no âmbito do sistema processual brasileiro, o legislador, quando do advento do Código de Processo Civil de 2015, preocupou-se em aprimorar o respectivo instituto, e editou, além de outros dispositivos mais a frente apresentados, o artigo 1.036, que dispõe:

⁷⁷ **Teoria dos recursos repetitivos: tutela pluri-individual nos recursos dirigidos ao STF e STJ (artigo 543-b e 543-C do CPC)**, p. 83-84.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 24-25.

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

A inovação consiste no fato de que, com o advento do CPC/2015, após o julgamento do recurso repetitivo e fixada a tese pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, além de o entendimento ser aplicado aos recursos que ficam sobrestados, quando do trâmite do recurso paradigma, o direito e a respectiva interpretação fixada também deverão ser adotados, em homenagem aos princípios da Isonomia e da Segurança Jurídica (Previsibilidade e Certeza do direito), para eventuais causas vindouras em que se manifestar a mesma questão jurídica.

Nesse sentido, seguem os apontamentos de José Miguel Garcia Medina:

No contexto do CPC/2015, a decisão proferida em julgamento de recursos extraordinários e especial repetitivos ganha em relevância, face ao cabimento de reclamação para garantir a observância da tese fixada em seu julgamento (cf. artigo 988, IV, do CPC/2015). No procedimento previsto nos artigos 1.036 e seguintes do CPC/2015, não se trata apenas de técnica a ser empregada com o intuito de dar cabo de grande quantidade de recursos que versem sobre o mesmo tema de direito, mas que, tal como o incidente de resolução de demandas (*rectius*: questões) repetitivas, deve ser entendido como mecanismo que propicia a previsibilidade, mitigando a instabilidade jurídica (*sic*)⁷⁹.

Outrossim, no que concerne ao desenvolvimento e aprimoramento do instituto, destacam-se os seguintes dispositivos: artigo 12, § 2º, II; artigo 311, II; artigo 332, II; artigo 927, III, e § 2º ao 4º; artigo 932, IV, b, e V, b; que realçam a importância da uniformização de entendimento, da jurisprudência, da força da unidade de direito e dos precedentes no âmbito do atual contexto processual civil brasileiro⁸⁰:

Artigo 12. Os juízes e os tribunais atenderão, preferencialmente, à ordem cronológica de conclusão para proferir sentença ou acórdão. § 2º Estão excluídos da regra do caput: II - o julgamento de processos em bloco para aplicação de tese jurídica firmada em julgamento de casos repetitivos; (...).

Artigo 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas

⁷⁹ **Novo código de processo civil comentado: com remissões e notas comparativas ao CPC/1973**, São Paulo, RT, 2015, p. 1452.

⁸⁰ “Aliás, não é por outro motivo que aí é preferível falar em ‘unidade de direito’ (‘fim’ da Corte de Interpretação) do que em ‘uniformidade da jurisprudência’ (‘meio’ que a antiga Corte empregava para o controle das decisões” (*sic*) – Luiz Guilherme Marinoni, **Precedentes obrigatórios**, p. 78.

documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;

(...).

Artigo 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar: II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

(...).

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

(...).

Artigo 927. Os juízes e os tribunais observarão: III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; § 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese. § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

(...).

Artigo 932. Incumbe ao relator: IV - negar provimento ao recurso que for contrário a: b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; V - depois de facultada a apresentação de contrarrazões, dar provimento ao recurso se a decisão recorrida for contrária a: b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; (...).

Dessarte, reitera-se que o legislador, em virtude das recentes mudanças no âmbito da adoção de técnica de resolução de conflitos, bem como em virtude do contexto histórico em que o processo civil, atualmente, se encontra, optou por atribuir maior importância aos precedentes, e passou, com o advento do CPC/2015, a homenagear, para além da celeridade processual, especialmente, os princípios constitucionais da Igualdade e da Segurança Jurídica (Certeza do Direito e Previsibilidade).

Confluente é o entendimento de Teresa Arruda Alvim Wambier e Bruno Dantas:

Um dos traços mais marcantes do Novo Código de Processo Civil é justamente extrair todas as possíveis consequências positivas de se prestigiar a jurisprudência, não só, mas principalmente a dos tribunais superiores (...). O Novo Código de Processo Civil age em todos os planos: (i) estimula a criação de jurisprudência uniforme e estável, com toda uma parte principiológica que está contida nos artigos 926 e 927. Assim, concretiza-se o princípio constitucional da isonomia, gera-se mais previsibilidade, criando-se uma dose mais elevada de segurança jurídica; (ii) usa esse parâmetro

para empregar técnicas de aceleração do julgamento como, por exemplo, faz no artigo 933, que trata dos poderes do relator; (iii) usa como parâmetro para especificar casos de cabimento ou não cabimento de recursos (artigo 1.035, § 3º); (iv) usa a conformidade com precedentes para resolver questões de direito idênticas, de massa, como ocorre no IRDR e nos repetitivos” (sic) ⁸¹.

De todo o exposto, portanto, é notório que as respectivas técnicas de resolução de conflitos e o conteúdo dos precedentes obrigatórios fortemente influenciam na interpretação e aplicação de regras do direito, inclusive naquelas relativas ao Direito Tributário e Processual Tributário.

4.3 LIMITE À VEDAÇÃO DO ARTIGO 170-A DO CTN DIANTE DOS PRECEDENTES VINCULANTES DO CPC/2015

O artigo 170-A do CTN, conforme anteriormente comentado, nasceu, em meados do ano de 2001, num contexto bem diverso do atual, em que o contribuinte, perante demandas judiciais e, com base em tutelas provisórias, realizava operações de compensação tributária; sendo que, em muitas das vezes, a respectiva autorização restava cassada por tribunais superiores e, por consequência, havia a obrigatoriedade de reversão dos valores eventualmente compensados; gerando-se, assim, grande impacto para administração pública e para toda a sociedade ⁸².

Consiste, o artigo 170-A do CTN, na ideia de que, no âmbito dos processos judicializados, a Certeza do Direito, essencial à efetivação da compensação tributária e do reconhecimento do indébito tributário, somente seria alcançada mediante o trânsito em julgado da respectiva sentença; vetando-se, portanto, qualquer operação a ser realizada com base em concessão de tutelas provisórias.

Nessa linha, seguem os ensinamentos do ilustre professor Paulo Cesar Conrado: *“Por outras palavras, quando a premissa justificadora da compensação (o reconhecimento do indébito) estivesse relacionada a debate judicial, seguiria sendo necessário o trânsito em julgado da correspondente sentença”* ⁸³.

⁸¹ **Recurso Especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores no direito brasileiro: (de acordo com o CPC de 2015 e a Lei 13.256/16)**, p. 518.

⁸² Paulo Cesar Conrado, O novo código de processo civil e a compensação tributária, Paraíba, **Revista Parahyba Judiciária**, 2016, disponível em: <<http://biblioteca.jfjb.jus.br/revista/index.php/revista/article/view/86> – parahyba>, acesso em: 18.12.2017, p. 517.

⁸³ *Ibidem*, p. 520.

Não obstante, conforme já esclarecido no presente trabalho, o processo civil brasileiro, tendo em vista a inoperatividade e a ineficácia decorrentes da adoção das tradicionais técnicas de resolução de conflitos e do “*Civil Law*” clássico, ao longo dos últimos anos, sofreu grandes alterações, com o surgimento de novas técnicas de resolução de demandas, como, por exemplo, a denominada tutela pluri-individual.

Nessa seara, também vale lembrar que, com a finalidade de se promover Isonomia e Segurança Jurídica, os precedentes, especialmente os vinculantes, estão bastante em evidência e fortalecidos com diversos dispositivos que surgiram com o advento do Código Civil de 2015. A respeito, seguem os ensinamentos do professor Luiz Guilherme Marinoni:

É possível atrelar vários significados à ideia de uniformizar a interpretação da lei federal. Ou melhor, a uniformização da interpretação da lei federal pode ter diversos objetivos, dependendo, especialmente, do Estado que a procura e da sociedade que dela necessita (...) Nas últimas décadas, com a afirmação do dever estatal de tutela dos direitos fundamentais, fez-se claro, por exemplo, que o direito fundamental à segurança jurídica deve, necessariamente, ser tutelado pelo Estado. O Legislador e o Judiciário têm indiscutível dever de tutelar a segurança jurídica, seja mediante normas, seja através de posturas que assegurem aos cidadãos a legítima expectativa de confiança que depositam nas leis e nas decisões judiciais (...) Nunca foi tão clara a necessidade de assegurar a confiança dos cidadãos nas normas produzidas pelo Estado (...) O Direito produzido pelos juízes, quando fragmentado, constitui sinal aberto à insegurança jurídica, assim, são aspectos que se completam. Porém, a coerência do direito e a segurança jurídica não convivem num sistema em que o Estado pode produzir normas jurídicas desiguais para situações iguais. Decisões conflitantes a respeito de casos semelhantes, na verdade, não só expressam uma ordem jurídica destituída de coerência, mas também, mais especificamente, negação da previsibilidade e da confiança justificada depositada nos atos do Poder Público. É neste contexto que, hoje, a ideia de uniformização da interpretação da lei federal deve ser vista (*sic*)⁸⁴.

Outrossim, a partir da análise de dispositivos do Código de Processo Civil de 2015 – Artigo 1.036 e seguintes, artigo 926, artigo 988 e seguintes – , evidencia-se o fato de que determinados julgados, realizados no âmbito do STJ e do STF, são qualificados, conforme esclarecer Teresa Arruda Alvim Wambier, como precedentes no sentido forte, na medida em que, em caso de julgamento contrário à tese fixada, a decisão poderá ser objeto de reclamatória perante as cortes superiores:

O Código de Processo Civil de 2015, além de ter estendido as hipóteses de preservação de competência e garantia da autoridade das decisões do STF e do STJ aos demais tribunais do país, também *criou outras três hipóteses*

⁸⁴ **Processo cautelar**, p. 313-314.

de cabimento de reclamação: quando há desrespeito a decisões proferidas em *incidente de assunção de competência*, em *juízo de recursos extraordinário ou especial no regime dos repetitivos* e em *incidente de resolução de demandas repetitivas*. Justamente por causa da previsão do cabimento da reclamação, nestes casos, é que qualificamos os precedentes nascidos nestes três contextos de obrigatórios, no sentido forte ⁸⁵.

Nota-se, portanto, que a técnica de resolução de conflitos por meio da tutela pluri-individual e da adoção da sistemática vinculante dos precedentes são institutos que tem por objetivo levar coerência, estabilidade, Segurança Jurídica e Isonomia à sociedade no que concerne à interpretação e aplicação do direito, com os recursos previstos no âmbito dos artigos 1.036 e seguintes do CPC de 2015. É como, explica Teresa Arruda Alvim Wambier:

É que diante da expansão dos efeitos do julgamento segundo a técnica de tutela recursal pluri-individual, a tese fixada pelo STJ ou STF em casos repetitivos não mais será aplicada apenas na fase de retratação, depois que o tribunal de apelação já emitiu seu pronunciamento. Ela também deverá ser observada, *ab ovo*, tanto nos processos que tramitam em primeiro grau, quanto nos recursos pendentes de julgamento em segundo grau, bem assim nos processos futuros cuja *causa petendi* seja a mesma questão de direito (...) Aqui fica ainda mais evidente que o codificador de 2015 decidiu instituir um regime de precedentes vinculantes que deverá mandatoriamente ser observado desde o juiz de primeiro grau até os órgãos fracionários que compõem o STF e o STJ ⁸⁶.

Como bem lembra Marco Bruno Miranda Clementino, de forma semelhante a esse fenômeno, também pode ser compreendida a denominada procedimentalização da isonomia, importantíssimo instituto, também para o Direito Tributário:

O princípio, do ponto de vista teórico, é algo ainda em construção. Não existem trabalhos a respeito. Sua concepção se deu recentemente, em outubro de 2015, em debate promovido pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) no Curso de Formação de Formadores em Demandas Repetitivas e Grandes Litigantes. O caráter inovador, porém, mostra a relevância da discussão em torno da temática (...) a noção de igualdade é pressuposto da liberdade até para confirmar a máxima de que aquilo que tem dignidade é insubstituível (...) a garantia formal é também pressuposto essencial para a afirmação da liberdade (...) consistem também em pressuposto de higidez do sistema econômico e do mercado. Em outras palavras, sem isonomia, não existe propriedade ou livre iniciativa (...) não basta que o agente público observe a isonomia quando competente para emissão da vontade estatal, é preciso que o próprio procedimento tenha aptidão para induzir isonomia. Daí se reconhecer a existência de um princípio da procedimentalização da isonomia (...) O princípio tem aplicação, em particular, no contexto do direito público e,

⁸⁵ **Recurso Especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores no direito brasileiro: (de acordo com o CPC de 2015 e a Lei 13.256/16)**, p. 561.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 536.

portanto, nos processos judiciais de contencioso administrativo (e tributário), em cujo âmbito não se admite o tratamento desigual imotivado (...) o princípio da procedimentalização da isonomia exige um conjunto de regras processuais adequadas à atribuição de soluções compatíveis com os conflitos estruturais decorrentes da má concepção e execução deficiente de políticas públicas, possibilitando o equacionamento de conflitos de forma objetiva e evitando a repetição infinita de demandas na tentativa de solução de problemas individuais (...) Desse modo, a construção de um sistema processual isonômico é absolutamente fundamental para a higidez do mercado, razão por que a ideia deve nortear o contencioso tributário (*sic*)⁸⁷.

Diante de todo esse contexto, a análise, interpretação e aplicação dos dispositivos inerentes ao Direito Tributário e Processual Tributário também se mostram influenciados pela força dos precedentes vinculantes.

Assim, atenta-se para o fato de que, inclusive, a própria vedação constante do artigo 170-A do CTN, com a imposição do trânsito em julgado, como requisito para o deferimento de compensação tributária, perante demanda judicial, sofre limitações à sua aplicabilidade.

De modo que é imperioso notar que o próprio artigo 311, II, do Código de Processo Civil de 2015, expressamente, estabelece a hipótese de concessão de tutela de evidência, em caráter liminar, mesmo independentemente de demonstração de perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, caso a demanda judicial trate de teses já firmadas por meio de julgados repetitivos, como é o caso do disposto pelo artigo 1.036 e seguintes do CPC, quanto às decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Destaca-se, aliás, que esse tema já foi objeto do julgado da TRF 4ª Região, conforme entendimento que segue:

CUMPRIMENTO PROVISÓRIO DE SENTENÇA (157) N. 5007628-70.2017.4.03.6100 / 5 VARA CIVIL FEDERAL DE SÃO PAULO

Trata-se de cumprimento provisório de sentença proposto por ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA, na qual, a autora requer a concessão de tutela de evidência para autorizar a imediata compensação dos valores correspondentes à contribuição previdenciária incidentes sobre as quantias pagas pela empresa aos empregados a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-creche, recolhidos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Ressalva que caberá ao Fisco o direito de revisão dos valores compensados.

A autora relata que impetrou o mandado de segurança n. 0020995-62.2011.403.6100, visando à suspensão da contribuição incidente sobre os valores pagos a seus empregados a título de 1/3 de férias; aviso prévio indenizado; auxílio-creche; horas extras, adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade e gratificações, bem como o

⁸⁷ **Direito tributário e os novos horizontes do processo**, p. 878.

reconhecimento de seu direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos que antecederam a propositura da ação.

Informa que o pedido liminar foi parcialmente deferido para suspender a exigibilidade das contribuições previdenciária incidentes sobre o terço constitucional de férias e o auxílio-creche.

Em 19 de março de 2012 foi proferida a sentença que concedeu parcialmente a segurança para assegurar o direito da empresa ao não recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre o aviso prévio indenizado; 1/3 constitucional de férias e respectiva diferença de 1/3 e auxílio-creche, autorizando a compensação dos valores indevidamente recolhidos a partir de 12d e novembro de 2006, somente após o trânsito em julgado.

Notícia que as partes interpuseram recursos, sendo que, no recurso interposto, a União Federal reconheceu o caráter indenizatório do auxílio-creche.

Em 09 de março de 2016 foi proferida a decisão que negou provimentos aos recursos de apelação interposto pelas partes e à remessa oficial.

Expõe que interpôs recurso especial e recurso extraordinários e a União Federal interpôs recurso extraordinário, pendentes de juízo de admissibilidade.

Afirma que requereu o relator dos recursos interpostos a concessão de tutela de evidência para autorizar a imediata a compensação dos valores indevidamente recolhidos, porém o pedido foi indeferido sob o argumento de que o pleito deveria ser formulado no juízo de origem.

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

Com relação ao auxílio creche, aduz que o Superior Tribunal de Justiça Consagrou o entendimento de que tal rubricas não integram o salário de contribuição, nos termos da súmula n. 310.

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

A inicial veio acompanhada de cópia do mandado de segurança anteriormente impetrado.

é o breve relatório. fundamento e decido.

O artigo 311 do Código de Processo Civil disciplina a tutela de evidência e estabelece que:

Artigo 311. A tutela de evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: (...), II - As alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante. (...).

Assim, ante o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial n. 1.230.957-RS, submetido à sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, entendo possível a imediata compensação dos valores referentes à contribuição previdenciária incidente sobre o aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias.

Da mesa forma considero possível a imediata compensação dos valores correspondentes à contribuição previdenciária patronal incidente sobre as quantias pagas aos empregados a título de auxílio-creche, pois, ainda que não vinculante, a Súmula n. 310 do Superior Tribunal de Justiça dispõe que o auxílio-creche não integra o salário contribuição.

Pelo todo exposto, defiro a tutela de evidência pleiteada para assegurar o direito da autora de compensar imediatamente os valores indevidamente recolhidos a título de contribuição previdenciária patronal incidente sobre as

quantias pagas pela empresa a seus empregados a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-creche, nos termos da sentença proferida no mandado de segurança n. 0020995-62.2011.403.6100.

Intime-se a parte contrária para ciência e cumprimento.

São Paulo, 14 de julho de 2017. Tiago Bitencourt de David. Juiz Federal Substituto (*sic*)⁸⁸. (grifo nosso)

Como se vê, a aplicação do disposto no artigo 311, II do CPC de 2015, em virtude da força dos precedentes decorrentes do efeito repetitivo das decisões do STJ – anteriormente previsto no artigo 543-C do CPC/1973 e atualmente no Artigo 1.036 do CPC/2015 – consubstancia evidente exemplo de limitação à vedação imposta pelo artigo 170-A do CTN.

Ainda, com relação aos efeitos e a importância dos precedentes vinculantes, no âmbito da aplicação do direito, Luiz Guilherme Marinoni ensina:

A decisão da Corte, ao definir a interpretação, não elabora parâmetro para o controle da legalidade de decisões, mas erige critério decisional, verdadeiro modo de ser do direito ou o próprio direito em determinado contexto histórico. A decisão deixa de ser mera jurisprudência pacífica a servir de meio de controle e passa a ser precedente, que define o direito que deve regular a vida social e, apenas por isso, tem autoridade perante os demais tribunais⁸⁹.

Outrossim, o professor Paulo Cesar Conrado, em artigo, arremata:

Podemos (e devemos) reconhecer, com tudo isso, que o que era, ao tempo do Código revogado, uma inclinação, virou, com o estatuto de 2015, algo indiscutivelmente efetivo: a orientação jurisprudencial “qualificada” (assim entendida a que se encarta nos termos do artigo 927) passa a operar como peça fundamental no processo decisório – por isso, vale reiterar, os pressupostos do artigo 926 (estabilidade, principalmente) são tão importantes. De se admitir, por outro lado, que esse processo (decisório) passa a demandar, no novel regime, a prévia execução de duas operações bem objetivas: (i) uma primeira, voltada à detecção, no sistema, de precedentes que se amoldem ao caso a julgar; (ii) outra, contingencial (à medida que deflagrada apenas se for positivo o resultado da primeira operação), tendente à “replicação de resultado” – coincida ou não com a convicção do emissor da decisão (...) é igualmente irrecusável (...) que a lei processual, por sua instrumentalidade “qualificada”, pode e deve ser tomada como referência atualizadora do direito material (...) havendo precedente vinculante caracterizador de um dado pagamento como indébito, não seria o caso sequer de se judicializar o assunto. Reputando-se suficiente, para delimitação da “certeza” do indébito, o precedente vinculativo, estaria autorizado o contribuinte, destarte, a apresentar, de forma “direta”, a competente declaração de compensação, oportunizando-se à Administração,

⁸⁸ BRASIL. 5 Vara Cível Federal de São Paulo. **Cumprimento provisório de sentença (157) n. 5007628-70.2017.4.036100** – disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/480343963/andamento-do-processo-n-24-terco-constitucional-de-ferias-24-07-2017-do-trf-3?ref=topic_feed>, acesso em: 11.12.2017.

⁸⁹ **Processo cautelar**, p. 78.

na sequência, a certificação, por um lado, do efetivo enquadramento, do “caso presente” ao “caso precedente” e, por outro lado, da liquidez (correção de valores). Tal solução, além de pragmaticamente mais fluída, é a que permitiria a acomodação, numa só experiência, das lógicas subjacentes (i) ao sistema de precedentes vinculantes do novo Código e (ii) ao regime de recuperação de indébito por compensação – esse último caracterizado, lembre-se, pela atribuição, em favor do contribuinte, de um protagonismo que lhe assegura o oferecimento de declaração liberatória das duas “contas” confrontadas (crédito e indébito tributário) (*sic*)⁹⁰.

Em consonância com o mesmo entendimento, seguem as considerações da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT):

Como dissemos na introdução, existe a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN em compasso (i) com as garantias fundamentais do cidadão à “razoável duração do processo” e à “celeridade de sua tramitação”, e (ii) com os dispositivos do CPC editados para resguardar essas garantias fundamentais do cidadão. Se o artigo 170-A do CTN foi criado apenas para evitar a compensação quando não existe direito líquido e certo, então a aplicação desse dispositivo deve ser afastada quando essa liquidez e certeza é amparada por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, e/ou STJ em sede de repetitivo – do contrário, ou os direitos garantidos pela EC 45/04 seriam letra morta, ou o artigo 170-A do CTN seria inconstitucional (*sic*)⁹¹.

Portanto, no que concerne ao disposto pelo artigo 170-A do CTN, não há que se falar na aplicabilidade da vedação ali contida em face dos casos idênticos aos que já foram submetidos a apreciação do Supremo Tribunal Federal e/ou do Superior Tribunal de Justiça, por meio das técnicas de tutela de direitos dispostas pelos artigos 1.036 e seguintes do CPC/2015, pois que, a partir do respectivo veredicto, assentasse ao caso demandado, e ao casos semelhantes vindouros, todas as notas essenciais – Segurança Jurídica, por meio da Previsibilidade e da Certeza do Direito, Isonomia e Justiça – à concessão do direito à respectiva compensação tributária; devendo, assim, a compensação, ser concedida, desde logo, ainda que em caráter de tutela provisória.

⁹⁰ O novo código de processo civil e a compensação tributária, Paraíba, **Revista Parahyba Judiciária**, 2016 – disponível em: <<http://biblioteca.jfjb.jus.br/revista/index.php/revista/article/view/86-parahyba>>, acesso em 11.12.2017, p. 523-533.

⁹¹ **Compensação tributária e artigo 170-A do CTN** – disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-abat-170-relativizacao-transito.pdf>>, acesso em 11.12.2017, p. 14.

5. CONCLUSÕES

A compensação tributária é instituto específico do ramo do Direito Tributário que, diferente daquela inerente ao Direito Civil, possui características e regulação próprias.

A compensação tributária é direito do contribuinte constitucionalmente garantido, especialmente pelos princípios de Propriedade, da Justiça, da Equidade e da Moralidade; sendo que, no âmbito do Código Tributário Nacional está, primeiramente, prevista em seus artigos 170 – que estabelece que a lei poderá autorizar a compensação tributária com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos – e 156 – que institui a compensação tributária como uma das formas de extinção do crédito tributário.

Não obstante a doutrina entender que a compensação se trata de direito subjetivo potestativo, tradicionalmente, em período anterior ao advento do artigo 66 da Lei nº 8.383/ 1991, o mesmo era corriqueiramente operacionalizado por intermédio de prévio requerimento por parte do contribuinte.

Este somente exercia seu direito após apresentar ao Estado suas razões e provas, e, a partir da respectiva análise, obter o deferimento, autorizando-se a compensação tributária. Acerca da compensação via requerimento prévio, vale lembrar que muitos doutrinadores a criticavam, na medida em que caracterizava verdadeira submissão do cidadão – contribuinte – ao Estado.

Contudo, com o advento do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, notou-se o surgimento de nova modalidade de compensação tributária, distinta daquela tradicionalmente praticada via pleito prévio.

Surgiu a denominada compensação tributária via autolancamento, especialmente praticada no âmbito do lançamento por homologação, na qual, o sujeito passivo, por sua conta e risco, interpreta o direito, realiza a apuração dos créditos e débitos, declara a respectiva operação com o devido encontro de contas; sendo que à autoridade fiscal, fica reservado o direito à ulterior homologação, dentro do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Outrossim, nota-se que, atualmente, após diversas atualizações normativas, reconhece-se a coexistência de duas modalidades distintas de compensação tributária: (i) um sistema que permite a efetivação da compensação por ingerência imediata do contribuinte, e que se circunscreve aos créditos e débitos que tenham a

mesma destinação (Leis nºs 8.8383/91, 9.069/95, 9.250/95); e (ii) um sistema que autoriza a compensação entre exações de diferentes espécies, desde que administrados pela Receita Federal, mas que se processa, diversamente do que ocorre no primeiro sistema, mediante intervenção da autoridade pública.

Ademais, destaca-se que a distinção existente entre ambas as modalidades ficou ainda mais notória em 2002, com a redação dada ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, na medida em que o legislador, no “*caput*” do respectivo dispositivo, se utilizou da palavra “inclusive”, evidenciando o fato da coexistência da ambas as modalidades de compensação tributária ⁹².

No que tange ao disposto no artigo 170-A do CTN – que estabelece a vedação à compensação tributária antes do trânsito em julgado da decisão judicial – essa disposição normativa surgiu com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, diante de um contexto em que diversos contribuintes, no âmbito do processo judicial, iniciavam os procedimentos de compensação com base em medidas liminarmente concedidas pelo Poder Judiciário.

Nota-se que a futura cassação da medida liminar provocava graves danos econômico e sociais ao contribuinte, bem como à administração pública, pois que, como consequência, ocorria a reversão dos valores até então compensados e não pagos pelo contribuinte.

Assim, a lógica do respectivo dispositivo era que, se o indébito é condição para efetivação da compensação tributária, tendo sido o direito judicializado, a sua admissão ficaria adstrita ao trânsito em julgado da sentença judicial.

Preliminarmente, importante destacar que, quando do advento da vedação do artigo 170-A do CTN, diversos doutrinadores, tendo em vista a literalidade de sua interpretação, atentaram para sua inconstitucionalidade. Isso porque o pedido liminar de tutela antecipada ou de tutela inibitória, atualmente abarcadas pelo gênero da Tutela Provisória, são medidas processuais constitucionalmente garantidas aos

⁹² “Artigo 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

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

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação” (Grifo nosso) – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm, acesso em 12.12.2017.

jurisdicionado, inclusive ao contribuinte, para a proteção de seus direitos; sendo que, para a sua concessão, basta o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei.

Ora, é notório o fato de que, diante de determinados casos concretos, como por exemplo, de urgência e perigo de grave dano ao direito tutelado, a compensação tributária deveria ser concedida ao contribuinte antes mesmo do trânsito em julgado da decisão judicial.

A título de exemplo, poderíamos citar o fato de determinado contribuinte, uma empresa, estar passando por graves dificuldades econômicas, e necessitar realizar determinada operação de compensação para se manter em dia com suas obrigações tributárias, visando à obtenção de Certidão Negativa de Débitos fiscais, a qual, muitas vezes, é tida como requisito para a realização do pagamento de seus clientes ou mesmo para a participação em concorrências, inclusive em licitações públicas.

Assim, nota-se que a vedação prevista no artigo 170-A do CTN viola frontalmente, além de outros direitos constitucionalmente garantidos, o direito à propriedade, ao provimento jurisdicional e à ampla defesa do contribuinte.

Outrossim, no que diz respeito ao Estado Democrático de Direito, entende-se que a respectiva vedação se mostra, mais uma vez, inconstitucional, na medida em que viola as prerrogativas de o Estado exercer suas atribuições jurisdicionais, pois, ainda que o contribuinte lhe apresente razões de fato e de direito, bem como provas para a concessão de eventual medida liminar ou tutela provisória, o Estado, a partir da aplicação literal da respectiva norma, não o poderia atender.

Com relação à limitação da aplicabilidade e abrangência da vedação disposta no artigo 170-A do CTN, conforme já assentado tanto na doutrina como também perante jurisprudência consolidada, ela não se aplica à modalidade de compensação via autolancamento, embasada precipuamente no artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

Neste caso, o contribuinte é detentor de plena competência e atribuição para realizar a operação de compensação tributária, sob seu próprio risco; sendo que o artigo 170-A do CTN se refere tão somente aos casos judicializados.

Não obstante os apontamentos realizados, adotando-se uma interpretação sistêmica, entende-se que a vedação do artigo 170-A do CTN, com a recepção das denominadas técnicas de tutela pluri-individual, com a adoção dos precedentes vinculantes e com o advento do Código de Processo Civil de 2015, ela sofre novas limitações à sua aplicabilidade.

Conforme anteriormente comentado, as tradicionais técnicas de resolução de demandas, perante o Poder Judiciário, pensadas especificamente para o caso de direitos subjetivos e individuais, e a adoção do “*Civil Law*” clássico, com o surgimento de novas categorias de direitos e de novas funções atribuídas ao poder judiciário, não resistiram e perderam veementemente a funcionalidade e a sua eficácia, no que atine à prestação jurisdicional.

Evidências desse fato são: o acúmulo de numerosas demandas tramitando no Poder Judiciário; a demora na entrega da prestação jurisdicional ao cidadão; a criação de demandas artificiais; os altos custos e a falta de estrutura para a resolução de volumosas demandas repetitivas; a violação da Isonomia, da Segurança Jurídica e da Justiça.

Nessa linha, nota-se que, ao longo dos últimos 15 anos, o processo civil brasileiro veio sofrendo sensíveis mudanças, passando a adotar as técnicas de tutela pluri-individual, bem como desenvolvendo os precedentes vinculantes, com o intuito de promover maior racionalidade na prestação jurisdicional, celeridade, Isonomia, estabilidade, Segurança Jurídica (com certeza do direito e previsibilidade) e Justiça.

No que respeita aos precedentes vinculantes, observa-se que, primeiramente, por intermédio das Leis Complementares nºs 11.418/2006 e 11.472/2008, surgiram os artigos 543-B e 543-C, os quais, naquele momento, instituíram uma técnica de resolução de julgamento por amostragem em casos repetitivos, com base numa identidade da questão de direito federal, constitucional ou infraconstitucional, respectivamente, e que tinha como objetivo central a produção de efeito vinculante relativo à tese jurídica fixada no recurso paradigma.

Não obstante, com o advento do Código de Processo Civil de 2015, ambos os dispositivos e técnicas de tutela de direito restaram reguladas no bojo dos artigos 1.036 e seguintes; sendo que, tendo em vista os demais dispositivos existentes no respectivo Código, a atenção aos seus efeitos sofreu importante fortalecimento.

A título exemplificativo, destacam-se: artigo 12, II; artigo 311, II; artigo 332, II; artigo 926; artigo 927, III, § 2º; § 3º; § 4º; artigo 932, IV, b), V, b); todos do Código de Processo Civil de 2015.

Assim, a partir da análise sistêmica e do desenvolvimento do instituto, verifica-se que a tese fixada no precedente vinculante, para além de atingir os processos suspensos e/ou sobrestados, quando do trâmite do respectivo “processo-piloto”, produz efeitos, em prestígio aos princípios constitucionais da Segurança Jurídica

(certeza do direito e previsibilidade), da Isonomia e da Justiça, de forma vertical e horizontal, devendo, o respectivo direito, ser acatado em casos semelhantes vindouros e perante as mais diversas esferas da Administração Pública.

Nesse contexto, inegável é o fato de que a interpretação e aplicação de regras inerentes ao Direito Tributário, inclusive a disposta no artigo 170-A do CTN, também devam atenção ao respectivo instituto.

Assim, relembra-se que o próprio artigo 311 do CPC de 2015, expressamente, autoriza a concessão de tutela de evidência – tutela provisória, portanto, concedida antes do trânsito em julgado – caso o direito demandado se trate de tese já fixada com base em casos de repetitivos do STF e do STJ.

Não obstante, importante cabe notar que, tendo em vista a manutenção da Segurança Jurídica, a ideia que consiste na vedação do artigo 170-A do CTN é a de que, no âmbito dos processos judicializados, a certeza do direito, essencial à efetivação da compensação tributária, somente seria alcançada mediante o trânsito em julgado da respectiva sentença.

Contudo, nota-se que diante da atual conjuntura e do sistema processual vigente, a técnica de tutela pluri-individual e os precedentes vinculantes do STJ e do STF, decorrentes da sistemática prevista pelo artigo 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015, visam, em primeiríssima análise, justamente, a proteção dos princípios constitucionais da Isonomia e da Segurança Jurídica (certeza do direito e previsibilidade).

Evidentemente, nota-se que não seria justo com o cidadão ter seu direito tolhido por uma regra constante de um dispositivo nascido em contexto anterior ao do advento do CPC/2015, que fortalece sobremaneira os precedentes vinculantes e as técnicas de tutela pluri-individual, e cujos fundamentos maiores seriam justamente os princípios protegidos e entregues a toda sociedade por esses novos institutos de processo civil.

Outrossim, essa injustiça mostra-se ainda mais acentuada no âmbito do Direito Tributário, especialmente para os contribuintes empresários, no atual sistema econômico capitalista.

Como é sabido, a carga tributária no Brasil representa grande peso para o desenvolvimento da atividade empresarial, influenciando notoriamente na performance da atuação de cada agente econômico.

Assim, a entrega do direito a determinado contribuinte e a não observância do precedente vinculante, a fim de entregar o mesmo direito a outro contribuinte , concorrente do primeiro, representa grave violação ao Princípio da Isonomia, implicando, nesse contexto, além de violação expressa a esse princípio, sérios impactos nos princípios constitucionais da Livre Iniciativa, da Livre Concorrência e, em última análise, da Propriedade.

Dessarte, diante de tudo, conclui-se que, para caso idêntico ao que já foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal e/ou do Superior Tribunal de Justiça, por meio das técnicas de tutela de direitos dispostas pelos artigos 1.036 e seguintes do CPC 2015, não há que se falar na aplicabilidade do disposto no artigo 170-A do CTN; consubstanciando-se, assim, hipótese de verdadeira limitação à aplicabilidade da vedação ali contida, sob pena de estarmos diante de grave caso de dispositivo ilegal e inconstitucional.

REFERÊNCIAS

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOCACIA TRIBUTÁRIA (ABAT). **Compensação tributária e artigo 170-A do CTN**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-abat-170-relativizacao-transito.pdf>>. Acesso em: 11.12.2017.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1205811/CE**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª turma, j. 09.08.2011, DJe 17.08.2011.
- BRASIL. **Código de Processo Civil de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 11.12.2017.
- BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 15.10.2017.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 11.12.2017.
- BRASIL. **Código de Processo Civil de 1973**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 11.12.2017.
- BRASIL. **Lei 8.383/91**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>. Acesso em: 15.11.2017.
- BRASIL. 5 Vara Cível Federal de São Paulo. **Cumprimento provisório de sentença (157) n. 5007628-70.2017.4.036100**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/480343963/andamento-do-processo-n-24-terco-constitucional-de-ferias-24-07-2017-do-trf-3?ref=topic_feed>. Acesso em: 11.12.2017.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8. ed. São Paulo: RT, 2013.
- CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário**. 2. ed. São Paulo: RT, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. O contencioso tributário e o princípio da procedimentalização da isonomia. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 875-890.

CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação tributária e processo (nos termos da Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001)**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. O novo código de processo civil e a compensação tributária. Paraíba: **Revista Parahyba Judiciária**, 2016. Disponível em: <<http://biblioteca.jfjb.jus.br/revista/index.php/revista/article/view/86> – parahyba>. Acesso em: 18.12.17.

DANTAS, Bruno. **Teoria dos recursos repetitivos: tutela pluri-individual no recursos dirigidos ao STF e STJ (artigo 543-b e 543-C do CPC)**. São Paulo: RT, 2015.

Dicionário Aurélio “On-Line”. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/compensacao>>. Acesso em 15 out. 2017.

HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 170 a 172. *In*: Ives Granda da Silva Martins (coord.), **Comentários ao código tributário nacional**, v. 2, 7. ed, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 491.

LAURENTIIS, Thais de. **Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.

LUNARDELI, Maria Rita Gradilone Sampaio. A declaração de compensação como forma constitutiva e extintiva do crédito tributário e a impossibilidade de aplicação de multa de ofício sobre o crédito do contribuinte. Análise da não homologação da compensação por uma perspectiva comunicacional. *In*: ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos *et al.* **Processo tributário analítico**. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p.19-48.

MACHADO, Hugo de Britto. **Comentários ao código tributário nacional**. v. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso vieira. Repetição do indébito tributário e compensação. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p.146-165.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo cautelar**. 5. ed. São Paulo: RT, 2013

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**, 4. ed, São Paulo: RT, 2016, p. 54-57.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**, 5. ed, São Paulo: Dialética, 2010.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição de indébito tributário e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 47-72.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo código de processo civil comentado: com remissões e notas comparativas ao CPC/1973**. São Paulo: RT, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Maria Chaves de. **Dicionário Jurídico português-inglês – inglês-português**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 73-85.

THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. **Tutela coletiva dos direitos individuais homogêneos. Legitimação processual das associações de direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.rkladvocacia.com/tutela-coletiva-dos-direitos-individuais-homogeneos-legitimacao-processual-das-associacoes-no-direito-brasileiro/>>. Acesso em: 02.12. 2017.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição de indébito tributário e compensação do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 120-145.

VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Segurança jurídica da tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-374.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DANTAS, Bruno. **Recurso Especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores no direito brasileiro; (de acordo com o CPC de 2015 e a Lei 13.256/16)**. 3 ed. São Paulo: RT, 2016.