

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO: ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO PARADIGMÁTICA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO

COMPENSATION OF TAX CREDIT BEFORE JUDGING TRANSIT: CRITICAL ANALYSIS OF THE PARADIGMATIC DECISION OF THE ADMINISTRATIVE BOARD



Recebimento em 03/08/2022
Aceito em 13/10/2022

Victor Lúcio Cavalcanti Poroca¹
<http://orcid.org/0000-0002-2077-4527>
victorporoca@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar a constitucionalidade e a legalidade da compensação do crédito tributário antes do trânsito em julgado, por meio do estudo de caso da decisão paradigmática proferida pela 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no julgamento do processo administrativo nº 10880.906342/2008-96, na sessão do dia 22 de março de 2018. O método científico utilizado será o hipotético-dedutivo e a técnica de pesquisa adotada teve dupla abordagem: bibliográfica e empírica. Inicialmente, foram estudados os principais entendimentos doutrinários acerca do instituto da compensação tributária. Por fim, a pesquisa empírica compreendeu a coleta de dados para verificar a legislação e a jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, do Conselho Administrativo de Recursos Federais, relativas à possibilidade de compensação de crédito tributário antes do trânsito em julgado. Desse modo, conclui-se que é possível a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial sempre que a matéria de fundo for norma que já tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não sendo essencial o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte, apenas a publicação da tese firmada, com fundamento no inciso III do artigo 1.040 do Código de Processo Civil.

PALAVRAS-CHAVE: compensação; crédito tributário; trânsito em julgado; processo tributário; CARF.

ABSTRACT

This article intends to analyze the constitutionality and legality of tax compensation before claim preclusion (*res judicata*), through the case study of the paradigmatic decision given by the 4th Chamber of the Administrative Tax Appeals Council in the judgment of the administrative process

¹ Universidade Federal de Pernambuco.



nº 10880.906342/2008-96, on March 22, 2018. We will use the hypothetical-deductive scientific method and adopt a double research technique: bibliographic and empirical. Initially, we studied the main doctrinal understandings about the institute of tax compensation. Finally, the empirical research included the collection of data to verify the current legislation and jurisprudence, both judicial and administrative, from the Administrative Tax Appeals Council, on the possibility of tax compensation before *res judicata*. Thus, we concluded that it is possible to compensate tax credits before claim preclusion of the respective judicial decision whenever the substantive matter is a norm that has already been declared unconstitutional by the Federal Supreme Court, and the *res judicata* of the Supreme Court's decision is not essential, only the publication of the signed thesis, according to article 1040, item III, from the Civil Procedure Code.

KEYWORDS: compensation; tax credit; *res judicata*; claim preclusion; tax procedure.

1 INTRODUÇÃO

Para o Direito Tributário, a compensação é uma hipótese de extinção do crédito tributário na qual o Fisco e o contribuinte são, ao mesmo tempo, credor e devedor um do outro, de forma que as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem.

Inicialmente, o Código Tributário Nacional não previa limitações quanto ao momento processual em que a compensação poderia ser feita, de modo que havia casos em que a compensação era autorizada após sentença procedente em 1ª instância ou até mesmo em decisões precárias de tutela antecipada, por exemplo.

Com intuito de garantir a segurança jurídica, a Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao texto do Código Tributário Nacional o artigo 170-A, que estabeleceu a vedação da compensação por meio de aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo da obrigação tributária antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Após a vigência da Lei Complementar nº 104/2001, tornou-se entendimento pacífico no ordenamento jurídico brasileiro a literalidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, de que modo que o Poder Judiciário apenas entendia possível a compensação de créditos tributários após o trânsito em julgado.

O Código de Processo Civil de 2015, contudo, trouxe uma mudança significativa para a matéria ao destacar a uniformização da jurisprudência e criação de precedentes com força vinculante, similares ao sistema da “*common law*” dos direitos americano e britânico, para decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.



O desenvolvimento de precedentes vinculantes foi essencial para o Direito Tributário, uma vez que garantiu segurança jurídica e previsibilidade para os contribuintes e para a própria Fazenda Pública, que agora têm maior certeza do resultado esperado no momento de ajuizamento de um processo.

A previsibilidade do resultado das ações judiciais diante da uniformização dos precedentes dos Tribunais Superiores não resulta apenas na maior organização e agilidade na atuação judicial, mas também na via administrativa, como é o caso do processo paradigmático que será trabalhado no presente artigo.

No dia 22 de março de 2018, a 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Federais (CARF) julgou o recurso voluntário do contribuinte do processo administrativo nº 10880.906342/2008-96 e proferiu uma decisão histórica, na qual permitiu a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da respectiva ação judicial, tendo em vista que a matéria em debate já estava pacificada pelo Supremo Tribunal Federal em decisão submetida ao regime da repercussão geral.

O acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Federais representa uma significativa mudança no posicionamento da Administração Pública Federal no que se refere ao respeito à segurança jurídica imposta dos precedentes vinculantes, pois houve uma ruptura com a jurisprudência e a doutrina majoritárias da época – que ainda defendiam a literalidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

O objetivo do presente artigo, portanto, será analisar os fundamentos do acórdão histórico do Conselho Administrativo de Recursos Federais proferido no julgamento do processo administrativo nº 10880.906342/2008-96 de acordo com a legislação, a jurisprudência e a doutrina, a fim de verificar se a decisão respeitou as diretrizes constitucionais, tributárias e processuais acerca da matéria ou se apenas deve ser visto como um entendimento divergente que não deveria ser replicado em julgamentos futuros.

2 APRESENTAÇÃO DO CASO

O caso paradigmático estudado no presente artigo é o acórdão nº 3402-005.025, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nos autos do processo nº 10880.906342/2008-96, na sessão de 22 de março de 2018.

O processo nº 10880.906342/2008-96 foi originado a partir de Declaração de Compensação apresentada em meio eletrônico no dia 14 de novembro de 2003 pela empresa BF UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA – que será chamada doravante apenas de contribuinte ao



longo deste texto –, objetivando quitar débitos declarados no valor de R\$ 136.397,01 (cento e trinta e seis mil, trezentos e noventa e sete reais e um centavo) com créditos no montante de R\$ 667.888,95 (seiscentos e sessenta e sete mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e cinco centavos), decorrentes de tributos supostamente indevidos que foram recolhidos no dia 15 de agosto de 2001.

Os créditos tributários indicados como recolhidos indevidamente e utilizados para a compensação eram, na época da apresentação da Declaração de Compensação perante a Receita Federal, objeto de discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.027653-9.

O referido Mandado de Segurança foi impetrado pela empresa contribuinte com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas na base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (lucro real ou lucro presumido, por exemplo).

Inclusive, a 16ª Vara Cível Federal da Seção Judiciária de São Paulo concedeu a segurança, em 1ª instância, para afastar a incidência do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 e garantir à impetrante a observância das Leis Complementares nº 7/1970 e 70/1991 no que se refere à base de cálculo do PIS e da COFINS, observando-se as alíquotas determinadas nas Leis nº 9.715/1998 e 9.718/1998; bem como para reconhecer ao direito à compensação das quantias pagas “a maior” do PIS e da COFINS com parcelas vincendas das próprias contribuições.

Logo, o valor de R\$ 667.888,95 utilizado pelo contribuinte na compensação referia-se ao COFINS recolhido sobre outras que receitas que não se caracterizavam como faturamento, assim constituindo um crédito em seu favor.

Entretanto, a Declaração de Compensação em questão foi realizada após a decisão procedente em 1º grau de jurisdição, não somente após o trânsito em julgado do processo judicial, como previsto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Desta forma, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo decidiu não homologar a compensação declarada, em razão de suposta inexistência de crédito líquido e certo em favor do contribuinte.

A decisão da Delegacia da Receita Federal foi baseada na aplicação literal do dispositivo do Código Tributário Nacional, portanto, exigiu como requisito indispensável para a homologação da declaração de compensação o trânsito em julgado da sentença judicial, conforme o trecho abaixo colacionado:



“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 15/08/2001

DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE SALDODISPONÍVEL. MOTIVAÇÃO.

Motivada é a decisão que, por conta da vinculação total de pagamento a débito do próprio interessado, expressa a inexistência de direito creditório disponível para fins de compensação.

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos de prova, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação.

DIREITO CREDITÓRIO. DECISÃO JUDICIAL NÃOTRANSITADA EM JULGADO.

A compensação de crédito oriundo de DECISÃO JUDICIAL somente pode ser efetuada após o trânsito em JULGADO da respectiva sentença, a teor do disposto nos artigos 170A do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores).

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA.

Considerar-se-á não declarada a compensação realizada pelo Contribuinte em DCOMP quando o suposto direito creditório decorre de ação judicial não transitada em julgado, por força do disposto no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores).

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”²

Diante da decisão denegatória do pedido de compensação administrativa, o contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi destinado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração Pública Federal responsável pelo julgamento em grau recursal de irresignações de contribuintes relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No lapso temporal compreendido entre a decisão da Delegacia da Receita Federal em São Paulo e o acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, devem ser destacados 3 (três) fatos de extrema importância, que levaram à reforma da decisão, quais sejam: 1) o julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS pelo Supremo Tribunal Federal; 2) a promulgação do Código de Processo Civil de 2015; e, por fim, 3) a alteração do Regimento Interno do CARF pela Portaria nº 39/2016 do Ministério da Fazenda.

Primeira, ressalta-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS, afetado pelo regime da repercussão geral, reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo §1º do artigo 3º

² BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2. Turma). **Acórdão nº 3402-005.025**. Recurso Voluntário no Processo nº 10880.906342/2008-96. Relator: Diogo Diniz Ribeiro, 22 de março de 2018.



da Lei nº 9.718/1998, em sentido favorável aos contribuintes, conforme extrai-se da ementa do precedente:

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

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

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO.

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

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

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”³

Em seguida, com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, os precedentes vinculantes ganharam destaque no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de uniformizar a jurisprudência dos Tribunais Superiores e dar maior segurança jurídica e previsibilidade acerca dos resultados das ações. Dentre as decisões que ganharam um *status* de precedente vinculante, podemos destacar os enunciados de súmulas vinculantes, as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os acórdãos de julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, e também os acórdãos de recursos extraordinários em regime de repercussão geral, como é o caso do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS.

Por fim, deve-se destacar que a Portaria nº 39/2016 do Ministério da Fazenda alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Federais, permitindo que os membros das turmas de julgamento pudessem afastar a aplicação ou deixar de observar lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, como, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 357.950/RS.

Em razão dos três fundamentos jurídicos acima mencionados, a 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Federais proferiu a seguinte decisão nos autos do processo nº

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950/RS**. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Órgão julgador: PLENÁRIO, 09 de novembro de 2005.



10880.906342/2008-96, no sentido de permitir a compensação antes do trânsito em julgado da ação processual, reformando a decisão da Delegacia da Receita Federal em São Paulo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/08/2001

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

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

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

COMPENSAÇÃO. PEDIDO REALIZADO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO DE CONTEÚDO QUE DEVE SE SOBREPOR À FORMA. PREVALÊNCIA DA RATIO DECIDENDI DE PRECEDENTE PRETORIANO DE CARÁTER VINCULANTE COM A ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 170-A DO CTN.

Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF. (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, §1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, §1º, inciso II, alínea “b” do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n.º 502/2016.

Recurso voluntário provido para sujeitar a Administração Pública ao precedente vinculante do STF (RE n. 357.950). Pedido de compensação a ser analisado pela instância competente apenas para fins de apuração quanto a adequação do montante compensado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator.”⁴

O acórdão nº 3402-005.025, ao permitir a compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial, inovou dentro da via administrativa federal, privilegiando o conteúdo ao invés da forma, tendo em vista que não aplicou a literalidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, mas respeitou a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em regime de

⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2. Turma). **Acórdão nº 3402-005.025**. Recurso Voluntário no Processo nº 10880.906342/2008-96. Relator: Diogo Diniz Ribeiro, 22 de março de 2018.



repercussão geral, isto é, aplicou o precedente vinculante ao caso concreto em respeito à segurança jurídica.

3 NORMAS QUE REGULAMENTAM A MATÉRIA

O artigo 156 do Código Tributário Nacional, em seu inciso II, prevê inicialmente que a compensação é uma hipótese de extinção do crédito tributário. O instituto da compensação é tratado pelo mesmo diploma legal em mais dois outros artigos, o 170 e o 170-A, que estabelecem que a compensação deve ser expressamente autorizada em lei; e que os créditos que sejam objeto de alguma contestação judicial apenas podem ser aproveitados para fins de compensação após o trânsito em julgado da respectiva da decisão judicial.

Apesar disso, verifica-se que o Código Tributário Nacional não fixa o conceito de compensação, uma vez que se trata de um instituto do Direito Civil. Assim sendo, o Direito Tributário deve utilizar os conceitos fixados no Código Civil para definir o que é a compensação, tendo em vista que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*, conforme o artigo 110 do próprio Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o Código Civil de 2002 define o instituto da compensação em seu artigo 368 da seguinte forma: *“Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”*.

Destaca-se que o artigo 369 do Código Civil fixa uma regra de extrema importância, qual seja, *“a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”*. A necessidade de os créditos tributários contestados judicialmente serem líquidos e certos, nesse modo, obrigaria os contribuintes a esperarem pelo trânsito em julgado da ação judicial, em respeito ao princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica pode ser extraído do inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988, que prevê que a *“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”*. Mais explicitamente, o princípio da segurança jurídica está previsto no artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal – destacadamente os processos que são julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 não só prevê expressamente que a Administração Pública deverá obedecer ao princípio da segurança jurídica em seu *caput*, mas também prescreve que serão



observados nos processos administrativos os critérios de adoção de formas suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança aos administrados, e de interpretação da norma da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Contudo, o início da vigência do Código de Processo Civil de 2015 trouxe uma nova face ao princípio da segurança jurídica, ao prever, em seu artigo 926, que “*os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*” que devem ser observadas pelos juízes e Tribunais no julgamento do caso concreto.

O artigo 927 do Código de Processo Civil fixou um rol de decisões – que podem ter por objeto tanto direito material quanto direito processual – que deverão ser obrigatoriamente observadas, desenvolvendo a figura dos “precedentes” no ordenamento jurídico brasileiro, aproximando-o do “*common law*” do direito americano: 1) as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; 2) os enunciados de súmula vinculante; 3) os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; 4) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e 5) a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Embora o artigo 927 não estabeleça expressamente como precedente vinculante os acórdãos proferidos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em Recursos Extraordinários submetidos ao regime da repercussão geral, outros dispositivos do Código de Processo Civil dão o *status* de precedente de observação obrigatória a essas decisões, como o artigo 1.030, que afirma que deve ser negado seguimento aos recursos extraordinários que discutam questão constitucional à qual o Supremo Tribunal Federal não tenha reconhecido a existência de repercussão geral ou a recursos extraordinários interpostos contra acórdão que esteja em conformidade com entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no regime de repercussão geral.

A importância dos precedentes vinculantes não é somente restrita aos processos judiciais, também afetando os procedimentos administrativos, tais como os processos submetidos ao julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme verificado no Regimento Interno do CARF, publicado por meio da Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda.

O *caput* do artigo 62 do Regimento Interno do CARF estabelece que “*fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado,*



acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. Entretanto, o §1º do mesmo artigo apresenta um rol de exceções ao *caput*, dentre elas, súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal (inciso II, alínea “a”), julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos (inciso II, alínea “b”), e declaração de inconstitucionalidade por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal (inciso I), como é o caso do Recurso Extraordinário nº 357.950/RS.

4 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO

A Lei Complementar nº 104/2001, ao introduzir o artigo 170-A no Código Tributário Nacional, estabeleceu uma nova regra relativa à compensação de créditos tributários que foram objeto de questionamento judicial: o aproveitamento apenas poderia ocorrer após o trânsito em julgado da demanda.

O novo dispositivo tinha por finalidade coibir o ajuizamento de ações judiciais que permitissem aos contribuintes compensar créditos tributários sem que o Poder Judiciário tivesse se manifestado de forma definitiva na ação, por meio de decisões liminares de antecipação da tutela, que são revestidas de caráter precário, que podem ser revistas ao longo do processo.

Inicialmente, podem ser destacadas duas correntes doutrinárias distintas acerca da matéria: alguns autores defendiam que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional era inconstitucional, por ferir o princípio da universalização da jurisdição e retirar o poder de decisão do Poder Judiciário; por outro lado, alguns doutrinadores defendiam a validade do artigo, tendo em vista a necessidade de certeza e liquidez dos créditos tributários submetidos à compensação, exigida pelo Código Civil de 2002.

Do lado contrário ao artigo 170-A, destaca-se Marins (2008), que afirma que o dispositivo tinha como objetivo impedir os contribuintes de alcançarem o acesso à justiça, criando dificuldades artificiais com “*o ilegítimo e imoral escopo de penalizar o cidadão que promove medidas judiciais contra o Estado*”. O autor também alega que o artigo também ofende o próprio Poder Judiciário ao deliberadamente tornar a tutela jurisdicional fator de restrição jurídica onerosa para o cidadão jurisdicionado, violando o princípio da garantia jurisdicional.

Em contrapartida, Machado (2020) defende que a restrição ao aproveitamento de créditos tributários imposta pelo artigo 170-A é uma medida razoável, tendo em vista o fato de que o crédito ser objeto de disputa judicial retira deste a presunção de certeza e liquidez, elementos imprescindíveis à extinção do crédito tributário.



Com o passar do tempo e o avanço do entendimento jurisprudencial, referendado pelo julgamento de recurso especial repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, a corrente doutrinária defendida por Hugo de Brito Machado tornou-se majoritária, no sentido de que a vedação imposta pelo artigo 170-A do Código Tributário Nacional é um mecanismo válido e razoável para garantir a segurança jurídica.

Entretanto, com a consolidação do entendimento acerca da validade do artigo 170-A, houve o desenvolvimento de uma nova corrente doutrinária, que defende a flexibilização da aplicação do dispositivo normativo diante de declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Esta terceira corrente doutrinária apresenta-se como um meio termo entre a negação do artigo 170-A e a aplicação literal da norma, pois permite a compensação dos créditos tributários antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, desde que o Supremo Tribunal Federal já tenha se pronunciado acerca da inconstitucionalidade da matéria de fundo dos créditos a serem aproveitados.

Segundo Cezarotti (2020), a vedação à compensação antes do trânsito em julgado tem como objeto dar segurança à real existência do direito creditório do contribuinte, o que, sob a ótica da Administração Pública, só ocorreria após o trânsito em julgado da sentença. Entretanto, após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, os pagamentos efetuados pelos contribuintes já passam automaticamente a ter atributo de indevidos.

Deste modo, nos casos em que os créditos utilizados na compensação sejam decorrentes do pagamento de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, não seria aplicável a vedação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, em razão do efeito *erga omnes* que possuem as decisões da Suprema Corte (KRAKOWIAK, 2001).

O julgamento do processo administrativo nº 10880.906342/2008-96 demonstrou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adotou a tese mista da flexibilização da aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, pois não negou a validade do dispositivo legal, embora tenha decidido que a força do conteúdo dos precedentes do Tribunais Superiores deve prevalecer sobre a vedação de aproveitamento de créditos de tributários para compensação antes do trânsito em julgado da sentença judicial.

5 REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA

Após a vigência da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu a vedação da compensação dos créditos tributários contestados judicialmente antes do trânsito em julgado da



sentença, a jurisprudência majoritária dos Tribunais pátrios restou consolidada no sentido de que a norma prevista no artigo 170-A do Código Tributário Nacional era tanto constitucional quanto legal, de modo que não era permitida a compensação antes desse marco temporal.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.164.452/MG, submetido ao rito dos recursos especiais repetitivos, fixou que a data da propositura da demanda judicial definiria se seria possível ou não a compensação dos créditos tributários antes do trânsito em julgado, nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”⁵

Portanto, segundo o acórdão proferido no dia 25 de agosto de 2010 pelo Superior Tribunal de Justiça, se a ação judicial fosse proposta antes da data inicial da vigência da Lei Complementar nº 104/2001, o contribuinte poderia ter direito à compensação com base em decisão liminar de tutela provisória ou na sentença de 1ª instância. Contudo, nas ações propostas após a vigência da referida Lei Complementar, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional deveria ser aplicado de forma literal e impositiva, vedando qualquer hipótese de compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

O acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Federais nos autos do processo administrativo nº 10880.906342/2008-96, portanto, reflete uma mudança significativa na jurisprudência brasileira, caracterizada pela substituição da aplicação literal da vedação de compensação antes do trânsito em julgado fixada pelo Código Tributário Nacional por uma ponderação entre esta regra e o princípio da segurança jurídica, que privilegia os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.164.452/MG**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Órgão julgador: Primeira Seção, 25 de agosto de 2010. Data da Publicação: 02 de setembro de 2010.



O próprio órgão administrativo federal afirmou que *“embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal (RE nº 357.950)”*.

Na decisão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao ponderar entre a aplicação literal da norma e a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal em repercussão geral, deu prevalência ao conteúdo – às razões de decidir do Recurso Extraordinário nº 357.950 – sobre a forma. Portanto, o conteúdo do precedente, que era integralmente favorável ao contribuinte, deveria se sobrepor à vedação de compensação de créditos tributários sem o trânsito em julgado da decisão judicial.

Importa ressaltar, contudo, que a prevalência da segurança jurídica sobre o texto literal do artigo 170-A do Código Tributário Nacional não ocorre em todos os julgamentos do CARF, apenas naqueles que em que o precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça tenha transitado em julgado. Enquanto ainda existir algum chance de reforma ou reconsideração do acórdão pelos Tribunais Superiores, o CARF não entende que o precedente é de aplicação obrigatória ao caso concreto.

Por exemplo, deve-se destacar o acórdão nº 3402-006.283 da própria 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, que negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte baseado no julgamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 30/06/2002

REPERCUSSÃO GERAL. ART. 15 DO CPC/2015. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

Só há uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador no subsistema especial do processo administrativo fiscal com a aplicação por analogia de instituto do CPC, nos termos do seu art. 15, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema. Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal. A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente às decisões definitivas de mérito referidas no art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, de forma que, enquanto ela não sobrevier, o processo administrativo deve ser julgado normalmente em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. RECURSO REPETITIVO. STJ. TRÂNSITO EM JULGADO. CARF. REGIMENTO INTERNO.

Em 13.03.2017 transitou em julgado o Recurso Especial nº 1144469/PR, proferido pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do CPC/73, que firmou a



seguinte tese: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações", a qual deve ser reproduzida nos julgamentos do CARF a teor do seu Regimento Interno. Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter decidido em sentido contrário no Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, publicado no DJE em 02.10.2017, como ainda não se trata da decisão definitiva a que se refere o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, não é caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto. Recurso Voluntário negado."⁶

Neste caso, apesar do Plenário do Supremo Tribunal Federal ter decidido pela inconstitucionalidade da inclusão dos impostos indiretos, tais como o ICMS e o ISS, da base de cálculo do PIS e da COFINS nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, também submetido ao regime da repercussão geral, o precedente ainda não é considerado definitivo e obrigatório de aplicação pelo CARF, tendo em vista que a decisão do Supremo Tribunal Federal ainda é passível de reforma pelos efeitos infringentes dos embargos de declaração, portanto, não transitou em julgado até a presente data.

Apesar da alteração na jurisprudência do órgão administrativo federal, o Superior Tribunal de Justiça permanece aplicando a tese firmada no julgamento dos recursos repetitivos, assim como os Tribunais Regionais Federais, como é possível extrair dos seguintes julgados abaixo anexados:

“TRIBUTÁRIO.CONTRIBUIÇÕES AO INCRA, SEBRAE, APEX, ABDI, SISTEMA "S" (SESI, SENAI, SESC, SENAC, SENAT). CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. FOLHA DE SALÁRIOS. POSSIBILIDADE. ART. 149, PARÁGRAFO 2º, III, DA CF/88. ROL NÃO TAXATIVO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO.(...)7. Há de ser observada a norma contida no art. 170-A do CTN, que dispõe ser vedada a compensação tributária antes do trânsito em julgado da sentença. Afinal, não é plausível a compensação de valores que estão sendo alvos de discussão judicial.8. Apelações não providas. Sem honorários recursais, face à ausência de condenação em honorários sucumbenciais.”⁷

“REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO DAS PARTES. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINAR PLEITEANDO EFEITO SUSPENSIVO AO RECURSO CONTRA SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA. EFEITO DEVOLUTIVO. ART. 14, § 3º DA LEI 12.016/2009. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RISCO DE DANO IRREPARÁVEL E

⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2. Turma). **Acórdão nº 3402-006.283**. Recurso Voluntário no Processo nº 10980.940183/2011-26. Relator: Waldir Navarro Bezerra, 26 de fevereiro de 2019.

⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. (5. Turma). Apelação Cível nº 08043436320174058300, Relator: Desembargador Federal Cid Marconi, 09 de maio de 2020.



RELEVANTE FUNDAMENTAÇÃO. PRECEDENTE DO STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL E CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS E AO RAT. LIMITES À INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. ATUALIZAÇÃO DO INDÉBITO PELA SELIC. (...)21. A compensação tributária deverá ser realizada após o trânsito em julgado da sentença (art. 170-A do CTN), nos termos da legislação vigente à data do encontro de contas, conforme entendimento firmado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp. nº 1.164.452, sob regime dos recursos repetitivos.22. Verifica-se que o mandado de segurança foi impetrado em 28.03.2017, depois, portanto, da entrada em vigor da LC nº 118/05, razão pela qual constata-se a prescrição da pretensão de compensação dos créditos anteriores a 28.03.2012. (...)25. Apelação da impetrante parcialmente provida. Apelação da União Federal não provida. Remessa Necessária parcialmente provida.”⁸

Deste modo, verifica-se que, apesar das mudanças jurisprudenciais trazidas pelo acórdão paradigma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Tribunais pátrios permanecem aplicando de forma literal o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, determinando que os contribuintes devem esperar até o trânsito em julgado da demanda judicial para entrarem com pedido administrativo de compensação de créditos tributários.

6 ANÁLISE CRÍTICA

Uma das principais inovações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015 foi a instituição do sistema de precedentes no ordenamento jurídico brasileiro, aproximando-o do sistema da “*common law*”, típico dos Estados Unidos e do Reino Unido, que é constituído por um conjunto de decisões reiteradas dos Tribunais, ou por meio de uma decisão proferida em rito especial pela Corte Suprema.

Conforme o entendimento de Fredie Didier Jr. (2015), o precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior em casos análogos. Desta forma, tratando-se da mesma hipótese fática e do mesmo fundamento jurídico, o precedente firmado é obrigatoriamente adotado para a solução de conflitos futuros.

O precedente é composto de duas partes distintas: as circunstâncias de fato que embasam a controvérsia; e a tese ou o princípio jurídico assentado na motivação do provimento decisório, denominado de *ratio decidendi*. A *ratio decidendi* constitui o núcleo essencial da tese jurídica

⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. (4. Turma). **Apelação/Reexame Necessário nº 201751010815397**. Relator: Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, 08 de maio de 2020. Data de publicação: 15 de abril de 2020.



aceita como suficiente para decidir o caso concreto, isto é, será a regra de direito (e não fática) que vinculará os julgamentos futuros (TUCCI, 2004).

Deve-se destacar ainda que a força vinculativa do precedente é tanto interna quanto externa. A vinculação interna é para os membros e órgãos fracionários do tribunal cujo plenário ou órgão especial deu origem ao precedente. A vinculação externa é para demais órgãos de instância inferior ao tribunal que deu origem ao precedente. Isso ocorre porque o precedente não deve vincular somente o tribunal que o produziu, mas também todos os órgãos a ele subordinados.

O dever de observância aos precedentes judiciais gera significativa repercussão nos processos tributários, destacadamente no que se refere à vedação de compensação de tributo objeto de demanda judicial antes do trânsito em julgado da respectiva sentença, fixado no artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Os precedentes judiciais tornam líquido e certo o direito material em discussão em outros casos concretos que tratam da mesma matéria, de forma que o contribuinte, desde o momento do ajuizamento da ação, conhecerá o resultado que o órgão julgador deverá seguir. Logo, não é necessário aguardar até o trânsito em julgado da demanda, que poderá durar anos ou até mesmo décadas, para dar início aos procedimentos necessários à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de tributo.

No julgamento do procedimento administrativo nº 10880.906342/2008-96, caso paradigma trabalhado no presente artigo, verifica-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apesar de disposição expressamente contrária no artigo 170-A do Código Tributário Nacional e de jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, homologou a compensação de créditos tributários contestados judicialmente antes do trânsito em julgado da respectiva sentença judicial.

O novo entendimento do órgão administrativo federal tem como fundamento a força vinculante dos precedentes judiciais que declararam a inconstitucionalidade da matéria jurídica de fundo – no caso concreto em análise, o Recurso Extraordinário nº 357.950/RS –, que devem ser observados tanto pelo Poder Judiciário quanto na própria via administrativa.

Portanto, a decisão não foi contrária à legislação vigente no ordenamento jurídico brasileiro, apenas substituiu a aplicação literal do artigo 170-A pela interpretação sistemática do dispositivo legal em conjunto com as inovações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015.

A interpretação sistemática consiste em comparar o dispositivo sujeito a exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto, verificando o nexo entre a regra e a exceção, bem como entre o geral e o particular. Nos termos da lição de



Carlos Maximiliano (2011), por meio da interpretação sistemática, o preceito submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior com o trabalho de síntese, uma vez que o direito existe como sistema, de forma ordenada e com sincronia.

A decisão do Conselho Administrativo de Recursos Federais poderia levar a 3 (três) hipóteses distintas: 1) a partir de agora, todos os créditos tributários contestados judicialmente podem ser compensados antes do trânsito em julgado da respectiva sentença; 2) todos os créditos tributários contestados judicialmente, que tenham como matéria de fundo norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, podem ser compensados antes do trânsito em julgado; ou 3) os créditos tributários contestados judicialmente apenas podem ser compensados antes do trânsito em julgado da sentença judicial se tiverem como matéria de fundo norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por precedente que transitou em julgado.

A primeira hipótese é rapidamente descartada pela própria leitura do acórdão do julgamento do processo administrativo, uma vez que o Conselho Administrativo de Recursos Federais incluiu na própria ementa que *“embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, §1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015”*.

Logo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exige precedente vinculante de Tribunal Superior, como é o caso da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral, para excetuar a regra do artigo 170-A e homologar a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado.

A distinção entre a segunda e a terceira hipóteses – a definitividade ou não do precedente vinculante – não pode ser verificada somente pela leitura do acórdão do processo nº 10880.906342/2008-96. Todavia, a partir da análise da jurisprudência do órgão administrativo federal, pode-se concluir que o CARF apenas permite a compensação quando a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade do tributo for definitiva, isto é, quando já tiver transitado em julgado.

É o que se extrai do acórdão nº3402-006.283 da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, que se pronunciou pela não homologação de compensação baseada no julgamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR – que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS –, pois a decisão



da Suprema Corte ainda não havia transitado em julgado, cabendo embargos de declaração com efeitos infringentes, nos seguintes termos: “*Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter decidido em sentido contrário no Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, publicado no DJE em 02.10.2017, como ainda não se trata da decisão definitiva a que se refere o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, não é caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto.*”

Observa-se, então, que o CARF, ao dar uma nova interpretação ao artigo 170-A do Código Tributário Nacional (“*é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial*”), empregou um novo significado à expressão “*antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial*”. Pelas decisões do órgão, deve-se interpretar a expressão como trânsito em julgado do precedente vinculante de declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, o presente artigo não se filia integralmente ao novo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Federais. Entende-se que não seria o caso de retornar à aplicação gramatical da norma estabelecida no artigo 170-A e nem de permitir a compensação de créditos tributários contestados judicialmente antes do trânsito em julgado em todos os casos, mas de permitir a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial sempre que a matéria de fundo norma já tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não sendo essencial o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte.

A desnecessidade do trânsito em julgado do precedente vinculante da Suprema Corte decorre do próprio Código de Processo Civil de 2015, que, no inciso III do artigo 1.040, afirma que “*publicado o acórdão paradigma, os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retornarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior*”.

Da leitura do referido dispositivo, verifica-se que, para a cessação do sobrestamento dos processos judiciais relativos à matéria de direito julgada, e a consequente aplicação da tese firmada no acórdão paradigma aos demais casos que tratem sobre a mesma causa de pedir, faz-se imprescindível apenas a publicação da tese firmada, e não o seu trânsito em julgado.

Tendo em vista que o sistema de precedentes vinculantes deve ter aplicação tanto para os órgãos do Poder Público quanto para a Administração Pública, a regra da desnecessidade de trânsito em julgado para a aplicação da *ratio decidendi* do acórdão paradigma não deveria se



restringir aos processos judiciais, devendo também ser aplicada aos procedimentos administrativos submetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Federais.

Por fim, importa ressaltar que o acórdão acertadamente devolveu o pedido de compensação para a Delegacia da Receita Federal em São Paulo para fins de apuração quanto à adequação do montante compensado, pois, mesmo nos casos em que a compensação deva ser homologada antes do trânsito em julgado, os créditos não podem ser aproveitados de forma automática e arbitrária, cabendo à instância de origem a realização da análise contábil.

7 CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 104/2001 introduziu o artigo 170-A no Código Tributário Nacional, estabelecendo a vedação de aproveitamento de créditos contestados judicialmente para compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, com a finalidade de coibir os contribuintes de se beneficiarem de decisões precárias de tutela provisória para extinguirem créditos tributários por meio da compensação.

Inicialmente, tanto a doutrina quanto a jurisprudência consolidada dos Tribunais pátrios convergiram no entendimento de que o referido dispositivo normativo deveria ser aplicado de forma literal. Entretanto, houve o desenvolvimento de uma corrente doutrinária distinta, com a proposta de flexibilizar a aplicação do artigo 170-A para créditos tributários fundados em normas declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Com o início da vigência do Código de Processo Civil de 2015, houve a introdução no ordenamento jurídico brasileiro do sistema de precedentes vinculantes. A *ratio decidendi* dos precedentes, isto é, a regra de direito da tese aceita como suficiente para decidir o caso concreto, vincula os julgamentos futuros não só do Poder Judiciário, mas também da Administração Pública, destacadamente os julgamentos do Recurso Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão responsável pelo julgamento em grau recursal de irresignações de contribuintes relativas aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

O desenvolvimento do sistema de precedentes, que deu força vinculante às declarações de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal no rito de repercussão geral, influenciou o julgamento do CARF no processo administrativo nº 10880.906342/2008-96, que permitiu a compensação de créditos tributários contestados judicialmente antes do trânsito em julgado da respectiva sentença judicial, uma vez que a matéria de fundo já havia sido decidida pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 357.950/RS.



A jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de autorizar a compensação antes do trânsito em julgado nos casos em que a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da norma tributária for definitiva, isto é, ter transitado em julgado.

Entretanto, o presente artigo não se filia integralmente ao novo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Federais. Entende-se que deveria ser permitida a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial sempre que a matéria de fundo norma que já tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não sendo essencial o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte, em razão do disposto no inciso III do artigo 1.040 do Código de Processo Civil, que prevê que para a aplicação da tese firmada em acórdão paradigma do Supremo Tribunal Federal aos demais casos que tratem sobre a mesma causa de pedir, faz-se imprescindível apenas a publicação da tese firmada, e não o seu trânsito em julgado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2. Turma). **Acórdão nº 3402-005.025. Recurso Voluntário no Processo nº 10880.906342/2008-96.** Contribuinte: BF Utilidades Domésticas Ltda. Relator: Diogo Diniz Ribeiro, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7201336>. Acesso em: mar. 2022

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2. Turma). **Acórdão nº 3402-006.283. Recurso Voluntário no Processo nº 10980.940183/2011-26.** Contribuinte: BALAROTI – Comércio de Materiais de Construção S.A. Relator: Waldir Navarro Bezerra, 26 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7688648>. Acesso em: mar. 2022

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016.** Brasília, DF, 15 fev. 2016, seção 1, p. 18. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71497&visao=anotado>. Acesso em: fev. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.164.452 – Minas Gerais.** Recorrente: DISPAULO – Distribuição de Açúcar Cristalpuro Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 25 de agosto de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902107136&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357.950 – Rio Grande do Sul.** Recorrente: Companhia Rio Grandense de Participações – CPR. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2058800>. Acesso em: mar. 2022.



BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. (4. Turma). **Apelação/Reexame Necessário nº 201751010815397**. Apelante: Fundação Via Varejo. Apelada: União Federal. Relator: Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, 08 de maio de 2020. Disponível em: https://www10.trf2.jus.br/portal?movimento=cache&q=cache:qQFYsADMA5QJ:acordaos.trf2.jus.br/apolo/databucket/idx%3Fprocesso%3D201751010815397%26coddoc%3D883794%26datapublic%3D2020-0416%26pagdj%3D618%2520e%2520segs+201751010815397&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em: mar. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. (3. Turma). **Apelação Cível nº 0804343-63.2017.4.05.8300**. Apelante: Fazenda Nacional. Apelada: Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. Relator: Desembargador Federal Cid Marconi, 09 de maio de 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=709379fa1e70f5c02a0117c0c0f5926c>. Acesso em: fev. 2022.

CEZAROTI, Guilherme. A vedação à compensação de créditos tributários na nova lei de mandado de segurança. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 172, 2010.

DIDIER JR. Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 10. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015. v. 2.

KRAKOWIAK, Léo. A compensação e a correta aplicação do art. 170-A. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos Doutrinários: O Direito de Compensar e o Art. 170-A do CTN**. Disponível em: http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=107. Acesso em: mar. 2022.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente judicial como fonte do Direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

