

PARECER: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E ART. 170-A DO CTN

I. INTRODUÇÃO E SUMÁRIO DA CONCLUSÃO

O presente parecer tem por objetivo discutir a necessidade de interpretação conforme a Constituição Federal do artigo 170-A do Código Tributário Nacional ("CTN") e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 nos casos em que o contribuinte obteve reconhecimento judicial (ainda não transitado em julgado) de créditos tributários federais baseado em precedente proferido pelo Supremo Tribunal Federal ("STF") em sede de repercussão geral e/ou pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") em sede de recurso repetitivo.

Conforme será analisado em detalhe, a Lei Complementar ("LC") 104 foi editada em 2001 para introduzir o artigo 170-A no CTN, prevendo 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."*

Ocorre que o nosso sistema jurídico constitucional sofreu alterações profundas após a edição do artigo 170-A do CTN, de maneira que a interpretação literal certamente poderia torná-lo inconstitucional. Ora, não existem conflitos no nosso sistema jurídico, as normas jurídicas devem ser interpretadas de forma que sejam harmônicas entre si.

A Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu novas garantias fundamentais ao cidadão: *"a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."* (artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal).

A Lei nº 11.418/2006 se encarregou de criar os mecanismos para assegurar esses direitos fundamentais de "razoável duração do processo" e "celeridade de sua tramitação", instituindo no Código de Processo Civil ("CPC") as sistemáticas dos

artigos 543-B (julgamentos com "repercussão geral" no STF) e 543-C (julgamentos no regime de "repetitivo" no STJ).

Como veremos, essas novas sistemáticas de processamento de recursos extraordinário e especial têm por finalidade privilegiar os princípios da razoável duração do processo, da segurança jurídica, além de reduzir o volume de casos idênticos remetidos às Cortes Superiores.

Posteriormente, na esteira dessas inovações, foi alterada a Lei nº 10.522/02, por meio da Lei nº 12.844/13, possibilitando que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deixe de contestar, de recorrer ou desista de recursos já interpostos nos casos em que exista decisão proferida nos termos dos artigos 543-B e 543-C do CPC.

Nesse contexto, surge a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN e o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 conforme a Constituição Federal, para permitir a compensação de tributos federais, ainda que pendente discussão judicial sobre os respectivos créditos, quando a decisão judicial que garante os créditos no caso específico estiver baseada em precedente favorável aos contribuintes proferido na sistemática trazida pelos artigos 543-B (repercussão geral) e 543-C (repetitivo) do CPC, analisando, por fim, a possibilidade de afastar esses dispositivos nas hipóteses em que (i) o contribuinte possua decisão não transitada em julgado em processo individual e (ii) a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional possua parecer sobre a decisão proferida em sede de repercussão geral e/ou recurso repetitivo, mas que não tenha transitado em julgado a medida judicial do contribuinte.

II. OS ARTIGOS 170 E 170-A DO CTN E AS REGRAS DE COMPENSAÇÃO NA ESFERA FEDERAL

O Direito Privado possui previsão para compensação civil no artigo 368 do Código Civil¹, segundo o qual: "*Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e*

¹ Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se até onde se compensarem", considerando que "as dívidas sejam líquidas, vencidas e de coisas fungíveis" (artigo 369 do Código Civil).

Vale lembrar que o Código Civil, da forma como foi editado, previa em seu artigo 374 que a compensação civil, automática, seria também aplicada às dívidas fiscais: *"A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo"*. Contudo, esse dispositivo não resistiu muito tempo. Logo foi revogado pela Lei 10.677/2003, editada só com esse objetivo.

Nem poderia ser diferente: o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal prevê expressamente que somente a lei complementar poderá estabelecer regras gerais sobre obrigações tributárias, no que se incluem as regras para extinção da obrigação tributária.

Dentro do nosso sistema jurídico, essa lei complementar é o CTN, que foi editado como lei ordinária (Lei nº 5.172/1966), mas recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.

O artigo 156, inciso II, do CTN prevê que a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário. Por sua vez, o artigo 170 do CTN contém a seguinte previsão:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
(...)"

Portanto, sem dúvida, a compensação tributária possui contornos diferentes da compensação civil, pois depende da edição de uma lei autorizando-a. Sobre o tema, confira-se a lição de Luís Eduardo Schoueri:

"(...)

Nota-se que diversamente do direito privado, a compensação tributária pode cobrir créditos vincendos, não apenas os vencidos.

Relevante, outrossim, notar que, na matéria fiscal, a compensação somente se dá quando a lei autorizar, e nos limites desta. Não há um direito assegurado à compensação ampla e irrestrita. Diversos Municípios não preveem compensação. Nesses casos, o sujeito passivo mantém sua obrigação, mesmo tendo créditos contra a Administração Pública.

"(...)"

(Schoueri, Luís Eduardo. in "Direito Tributário". 2ed. São Paulo, Saraiva, 2012. Páginas 593 e 594).

Na esfera federal, com base no artigo 170 do CTN, o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, alterado pela Lei nº 9.069/95, permitiu a compensação entre "*tributos, contribuições e receitas da mesma espécie*". Nesse caso, tratava-se de compensação por iniciativa do próprio contribuinte, declarada diretamente nas suas declarações de tributos. Dentro desse regime, que ainda é utilizado para as contribuições previdenciárias, cabe às autoridades fiscais verificarem o acerto do encontro de contas.

Mais tarde, foi editada a Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 74 estabeleceu um regime diferente daquele previsto na Lei nº 8.383/91: nesse novo regime, o contribuinte poderia requerer a restituição/compensação de quaisquer tributos então administrados pela Secretaria da Receita Federal (portanto, excluindo as

contribuições previdenciárias, então administradas pelo INSS²) pagos indevidamente, contra quaisquer tributos também administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A administração das contribuições previdenciárias e dos demais tributos federais hoje é de competência da Receita Federal do Brasil ("RFB"), nos termos da Lei nº 11.457/07. Contudo, a forma de compensação é separada: as contribuições previdenciárias são compensadas com base na Lei nº 8.383/91, e os demais tributos federais administrados pela RFB são compensados com base na Lei nº 9.430/96, pois esse último diploma expressamente exclui as contribuições previdenciárias³.

No regime da Lei nº 9.430/96, hoje regulado pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.300/2012, o contribuinte tem a opção de apresentar Declarações de Compensação à RFB, por meio de um programa eletrônico chamado PER/DCOMP. Dentro desse contexto, o contribuinte indica seu crédito e aponta o débito que pretende compensar.

A apresentação da Declaração de Compensação "extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da sua ulterior homologação"⁴. A autoridade fiscal tem 5 anos para analisar essa Declaração de Compensação⁵, prazo em que poderá (i) homologá-la expressamente, (ii) permanecer silente, o que ensejará a homologação tácita da compensação, (iii) indeferir a compensação⁶ ou (iv) considerar a compensação como "não declarada"⁷.

No caso do item (iii) acima, em que a compensação é indeferida (total ou parcialmente), o contribuinte tem a opção de impugnar essa decisão na esfera administrativa, podendo até levar a discussão até o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Durante o processo administrativo, ficará suspensa a

² Instituto Nacional do Seguro Social

³ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 12, inciso II, alínea "e".

⁴ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 2º.

⁵ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 5º.

⁶ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 7º.

⁷ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 12.

exigibilidade do débito que as autoridades fiscais não concordaram em extinguir pela compensação⁸.

Contudo, em alguns casos mais graves, nas situações em que a compensação é proibida por disposição legal, a autoridade administrativa considerará a compensação como sendo "não declarada" - item (iv) acima. Nesses casos, o contribuinte não poderá impugnar o tema na esfera administrativa.

Nesse caso, caberia ao contribuinte tão somente a possibilidade de discussão de seu direito perante o Poder Judiciário, que, reconhecendo o direito à compensação tornaria sem efeito o entendimento da RFB de considera-la não declarada.

É nesse contexto que surge a discussão do presente parecer. Os anos 1990 foram marcados por profundas alterações no nosso sistema jurídico: a primeira década da promulgação da nossa Constituição Federal e, portanto, do novo sistema tributário nacional.

A década de 1990 também foi caracterizada pelo aumento de alguns tributos e da criação de outros. Um dos grandes exemplos foi o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS por meio da Lei 9.718/98, cujo artigo 3º, §1º, posteriormente foi julgado inconstitucional pelo STF nos autos dos Recursos Extraordinários ("REs") nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG.

O fato é que a combinação desses dois fatores, novas regras constitucionais e aumento da carga tributária, ensejou um aumento no número de discussões judiciais envolvendo matéria tributária⁹. Em muitos desses casos, os contribuintes pediam ao Judiciário que **(i)** reconhecesse a existência de recolhimentos indevidos de tributos e **(ii)** autorizasse a sua compensação.

⁸ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafos 9º a 11º.

⁹ Por exemplo, em 1990 foram autuados 9 processos tributários no STF, em 1991 cerca de 1,4mil processos tributários e em 2000 cerca de 5 mil processos tributários. Vide: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireitoAnosAnteriores>

Foi nesse momento histórico que ocorreu a edição do artigo 170-A do CTN, para evitar os transtornos para o Erário decorrentes das compensações de tributos com base em provimentos jurisdicionais provisórios, que posteriormente eram reformados.

A LC 104/2001, que introduziu o artigo 170-A do CTN, resultou do Projeto de Lei nº 77/1999, de iniciativa do Presidente da República. Naquela ocasião, a justificativa de motivos assinada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan deixava claro o intuito do governo federal:

"Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo Projeto de Lei Complementar, que 'altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)'.
(...)

10. O art. 170-A, proposto, veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de sorte que tal procedimento somente seja admitido quando o direito tornar-se líquido e certo." (não destacado no original)

Com base nesse dispositivo do CTN, foi introduzida na Lei nº 9.430/96 uma hipótese expressa de proibição legal de compensação quando os créditos estiverem sendo discutidos na esfera judicial, antes do trânsito em julgado - trata-se do art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96. Essa proibição legal foi introduzida pela Lei nº 11.051/2004.

Portanto, se o contribuinte apresentar uma Declaração de Compensação, buscando compensar um crédito reconhecido por decisão judicial ainda não transitada em julgado, a autoridade administrativa reputará a compensação como

sendo "não declarada". Como vimos, isso impediria ao contribuinte questionar essa decisão na esfera administrativa.

Contudo, tanto a vedação do artigo 170-A, como essa consequente proibição legal da Lei nº 9.430/96 têm como base o pressuposto de que os créditos dos contribuintes reconhecidos por decisões judiciais não definitivas carecem de "liquidez e certeza".

Essa premissa era verdadeira quando essas alterações foram introduzidas. Contudo, como veremos, o nosso sistema jurídico foi completamente alterado posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004 e a legislação que a complementou, motivo pelo qual essas vedações devem ser interpretadas de forma adequada, para que sejam constitucionais.

III. AS GARANTIAS DA CELERIDADE E DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

Como indicamos na introdução, a Emenda Constitucional nº 45/04 introduziu novas garantias fundamentais ao cidadão: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação." (artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal).

Sobre esse tema, o Ministro Gilmar Mendes foi preciso quando do julgamento do Habeas Corpus nº 102.923/AL:

"A Emenda Constitucional (EC) n. 45, de 8 de dezembro de 2004 (sic)¹⁰, que alterou diversos dispositivos da Constituição Federal (CF) de 1988, inseriu, no título relativo aos direitos e garantias fundamentais, o

¹⁰ A Emenda Constitucional 45 é de 30 de dezembro de 2004.

princípio da razoável duração do processo ou da celeridade, nos seguintes termos:

(...)

O que motivou o constituinte derivado a inserir a razoável duração do processo no rol dos direitos e garantias fundamentais foi a preocupação com a celeridade dos processos.

A inserção do inciso LXXVIII ao art. 5º da CF refletiu o anseio de toda a sociedade de obter resposta à solução dos conflitos de forma célere, pois a demora na prestação jurisdicional constitui verdadeira negação de justiça.

Comungando as mesmas preocupações com a demora no andamento do processo, Luiz Guilherme Marinoni lembra ainda outra consequência decorrente da morosidade processual, na medida em que passa a ser verdadeiro inibidor de acesso à justiça, levando o cidadão a desacreditar no papel do Judiciário, 'o que é altamente nocivo aos fins de pacificação social da jurisdição, podendo até mesmo conduzir à deslegitimação do poder' (MARINONI, Luiz Guilherme, Tutela Antecipatória e Julgamento Antecipado, p. 30)" (HC 102. 923/AL. Relator Ministro Gilmar Mendes, da Segunda Turma do E. Supremo Tribunal Federal. Decisão proferida em julgamento de 22/6/2010). (não destacado no original)

Na verdade, a Emenda Constitucional nº 45/04 delineou os princípios fundamentais que mais tarde tiveram a sua eficácia garantida pela edição da legislação infraconstitucional que regulou a forma de processamento célere dos recursos nos tribunais superiores, bem como a aplicabilidade das decisões dos tribunais superiores a controvérsias pendentes nas instâncias inferiores. Caberia à lei ordinária criar mecanismos processuais que tornem o processo célere. Sobre o tema, confira-se a lição de Alexandre Moraes:

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

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

(MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Página 109) (não destacado no original)

Foi com o intuito de instituir esses mecanismos de celeridade processual que a Lei nº 11.418/2006 foi editada, introduzindo regras que têm por objetivo tornar o processo mais célere, ao impor que determinados recursos serão julgados pelo STF e pelo STJ em regimes especiais, de forma a permitir e incentivar que essas decisões sejam replicadas pelas instâncias inferiores.

Trata-se das sistemáticas da repercussão geral (artigos 543-A e 543-B do CPC) e dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC). Em ambas as sistemáticas, o STF e o STJ passam a proferir decisões que transcendem os respectivos casos concretos, atingindo todos os litigantes que possuam demandas semelhantes.

Tratando primeiro da repercussão geral, vale lembrar que a Emenda Constitucional introduziu o § 3º do artigo 102 da Constituição Federal, trazendo um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário: a demonstração da repercussão geral, em que se exige a comprovação da existência de relevância jurídica, econômica, social ou política na matéria objeto da lide.

Portanto, a parte deverá demonstrar em seu recurso extraordinário a existência de repercussão geral (artigo 543-A). O requisito da repercussão geral tem como finalidade reduzir o crescente volume de recursos que são remetidos ao STF. Sobre o assunto, Arruda Alvim¹¹ leciona que:

O que o texto prescreve é que passa a ser necessária, para que possa vir a ser admitido e julgado um recurso extraordinário que a repercussão da matéria discutida seja geral, i.e., que diga respeito a um grande espectro de pessoas ou a um largo segmento social, uma decisão sobre assunto constitucional impactante, sobre tema constitucional muito controvertido, em relação à decisão que contrarie orientação do STF: que diga respeito à vida, à liberdade, à federação, à invocação do princípio da proporcionalidade.

Uma vez comprovada a repercussão geral, o tribunal de origem (segunda instância) irá selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e os encaminhará ao STF. Todos os demais recursos sobre matéria semelhante ficarão sobrestados em segunda instância. O STF pode ou não aceitar a repercussão geral. Caso o STF entenda que não existe repercussão geral, os recursos não serão conhecidos. Caso entenda que existe repercussão geral, adentrará no mérito da discussão.

¹¹ ALVIM, Arruda. A EC n. 45 e o instituto da repercussão geral. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. et.al. Reforma do Judiciário: Primeiros ensaios críticos sobre a EC n. 45/2004. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 63

O constitucionalista André Ramos Tavares identifica de forma muito clara as consequências da decisão do STF sobre o mérito dos recursos extraordinários admitidos com repercussão geral:

"(...) Julgado o mérito do recurso paradigma, os tribunais de origem poderão (a) retratar-se em suas decisões, para adequá-las à decisão do S.T.F.; (b) declararem prejudicados os recursos, tendo em vista a decisão de mérito do S.T.F. ser-lhes contrária; (c) manterem suas decisões e admitirem o recurso extraordinário, caso em que o S.T.F. poderá cassar ou reformar, liminarmente, esses acórdãos que ensejam a remessa desses recursos, tendo em vista serem contrários à orientação do S.T.F. assumida nos recursos paradigmas.

Como se percebe, estes mecanismos extrapolam o contexto da repercussão geral, porque tratam de conformidade material das decisões dos tribunais de origem às decisões do S.T.F. proferidas em recursos extraordinários considerados paradigmáticos. Novamente, tem-se, aqui, **a produção de efeitos transcendentais (do caso concreto) nas decisões em recurso extraordinário**".

(TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Página 360) (não destacado no original)

O recurso repetitivo, por sua vez, possui os mesmos objetivos da repercussão geral: celeridade processual e uniformização do entendimento do STJ sobre determinada matéria.

Depois do julgamento do mérito do recurso repetitivo, os recursos especiais sobrestados na origem terão seguimento denegado se a decisão coincidir com o entendimento do STJ ou serão reexaminados pelo Tribunal de origem se a decisão foi divergente do entendimento da Corte Superior, nos termos do artigo 543-C do CPC. Se for mantida a decisão divergente, haverá o exame de admissibilidade do recurso

especial e remessa ao Superior Tribunal de Justiça para processamento. Portanto, as decisões do repetitivo também transcendem os interesses das partes.

Este apreço pela uniformização dos entendimentos e pela celeridade processual, através da valorização das decisões dos Tribunais Superiores, foi mantido no projeto do novo Código de Processo Civil (CPC), recentemente aprovado pelo Senado Federal, no qual se consagrou a valorização dos precedentes judiciais como forma de otimizar o processo civil.

Além disso, as sistemáticas da repercussão geral e do julgamento de recursos repetitivos foram aprimoradas, conferindo-lhes maior efetividade e resultando até mesmo na extensão desta última (dos recursos repetitivos) ao âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais, mediante a inclusão do “Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas”.

Enfim, não existe dúvida de que a decisão proferida em sede de repercussão geral e recurso repetitivo são reconhecidas como o entendimento final dos Tribunais Superiores acerca da matéria analisada.

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

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

Como visto, as sistemáticas estabelecidas pelos artigos 543-B e 543-C do CPC introduziram importantes alterações processuais, de forma a conferir maior

celeridade, segurança e isonomia às ações julgadas pelos Tribunais Superiores, valorizando o precedente consolidado nesta sistemática com o intuito de orientar e uniformizar o entendimento dos demais Tribunais acerca da matéria analisada.

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

Como dissemos na introdução, existe a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN¹² 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 certo¹³, então a aplicação desse dispositivo deve ser afastada quando essa liquidez e certeza é amparada por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, e/ou pelo STJ em sede de repetitivo - do contrário, ou os direitos garantidos pela EC 45/04 seriam letra morta, ou o artigo 170-A do CTN seria inconstitucional.

IV. A NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO

O artigo 170-A do CTN e o art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96 devem ser interpretados conforme a Constituição Federal para que não alcancem as situações em que o crédito do contribuinte tiver sido reconhecido por decisão judicial não transitada em julgado, proferida com base em precedente do STF proferido em sede de repercussão geral, ou do STJ proferido em sede de recursos repetitivos.

¹² E também a consequente proibição de compensação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 antes do trânsito em julgado da decisão que reconhece o crédito.

¹³ Vide exposição de motivos da Lei Complementar nº 104, citada acima.

Alexandre Moraes é didático sobre o conceito da interpretação conforme a Constituição Federal que aqui se defende:

"• interpretação conforme sem redução de texto, excluindo da norma impugnada uma interpretação que lhe acarretaria a inconstitucionalidade: nesses casos, o Supremo Tribunal Federal **excluirá da norma impugnada determinada interpretação incompatível com a Constituição Federal**, ou seja, **será reduzido o alcance valorativo da norma impugnada, adequando-a à Carta Magna**. (...)"

(MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Página 18) (não destacado no original)

Nessa mesma passagem, o festejado autor cita decisão em que o STF deixou muito claro que a redução de alcance é plenamente possível: "A interpretação conforme plenamente aceita e utilizada pelo STF, **no sentido de dar ao texto do ato normativo impugnado compatibilidade com a Constituição Federal, mesmo que necessário for a redução do seu alcance**." (STF - ADI nº 1.510-9/SC. Relator Ministro Carlos Velloso. Decisão publicada em 25/02/1997 - não destacado no original).

Em um caso mais recente, de 2013, o STF já fez exatamente o que se está defendendo no presente parecer - retirou parte do conteúdo de um dispositivo para torná-lo em conformidade com a Constituição Federal. Vejamos o resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF:

"Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente

procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, **conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”)**, e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001."

Para que se entenda perfeitamente a decisão do STF nesse caso, citamos abaixo a norma discutida:

"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento."

É possível notar que o art. 74 acima transcrito não discrimina hipóteses: ele é genérico; diz que os lucros auferidos por coligadas serão considerados disponibilizados para a coligada no Brasil. O STF simplesmente reduziu o alcance dessa norma, evitando uma interpretação que seria inconstitucional - afastou essa norma no caso de coligadas localizadas em países que não são paraísos fiscais.

Ou seja, retira-se parte do alcance do dispositivo, de maneira que ele seja constitucional. Ora, não existem antinomias no nosso sistema jurídico, as normas

jurídicas devem ser interpretadas de forma que sejam harmônicas entre si. Nesse sentido, Norberto Bobbio expõe:

"(...)

Chama-se 'interpretação sistemática' aquela forma de interpretação que extrai seus argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento, ou, mais precisamente, de uma parte dele (como o direito privado, o direito penal), constituem uma totalidade ordenada (ainda que depois fique um pouco vago o que se deve entender com essa expressão), e, portanto, é lícito aclarar uma norma obscura ou até integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado 'espírito do sistema', mesmo indo de encontro àquilo que resultaria de uma interpretação meramente literal.

(...)"

(Bobbio, Norberto. in "Teoria geral do direito". 1ed. São Paulo, Martins Fontes, 2007. Páginas 223 e 224).

Na ADI nº 2.588/DF acima citada, o STF determinou que o lucro de empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida não seria considerado disponibilizado no país para efeito de tributação. Apesar da redação do dispositivo ser genérica, o STF entendeu que a sua aplicação a essa situação específica violaria a Constituição Federal.

Portanto, tendo em vista que o sistema jurídico foi alterado posteriormente à edição do artigo 170-A do CTN, é imprescindível que tanto ele, como o art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96 sejam interpretados de forma compatível com a nova garantia fundamental (artigo 5º, inciso LXXVIII) e com as normas que instrumentalizam essa garantia - art. 543-B e 543-C do CPC, sob pena de inconstitucionalidade.

Mas não é só isso. Não admitir essa interpretação também feriria o princípio da inafastabilidade de lesões de direito da apreciação do Judiciário. Explica-se:

Os contribuintes que não ingressaram com ações judiciais podem compensar administrativamente créditos que acreditem possuir. Caso as autoridades administrativas discordem desse entendimento, esses contribuintes ainda podem questionar essa decisão administrativamente, como detalhamos acima.

Se, durante o processamento desse inconformismo na esfera administrativa, o STF proferir decisão em sede de repercussão geral e/ou o STJ em sede de repetitivo reconhecendo o direito dos contribuintes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") **deve** aplicar o entendimento do STF e/ou do STJ, com base no disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

Sendo assim, estamos diante de uma situação em que o contribuinte que optou por não levar a discussão ao Judiciário será beneficiado pela aplicação das decisões do STF e/ou STJ ao seu caso imediatamente.

Não é possível tolerar que o contribuinte mais conservador, que aguardou para compensar o débito, com receio das multas aplicáveis à compensação indevida (50% do débito compensado¹⁴) e levou a discussão ao Judiciário com receio que seu crédito prescrevesse deva esperar mais para ter as mesmas decisões do STF e/ou STJ aplicadas ao seu caso. Essa solução também violaria os princípios da igualdade e da inafastabilidade da apreciação de lesões a direito pelo Judiciário.

V. SITUAÇÃO EM QUE A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL CONCORDA COM O STF E/OU STJ

É interessante notar que o legislador criou um mecanismo que possibilita à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acatar os precedentes do STF em sede de

¹⁴ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 17.

repercussão geral e/ou do STJ em sede de repetitivo. Trata-se do artigo 19 da Lei nº 10.522/02, com a alteração conferida pela Lei nº 12.844/13.

Para tanto, é necessário que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emita parecer reconhecendo a ausência de interesse público em continuar a discussão quando exista decisão do STF com base no artigo 543-B do CPC, ou decisão do STJ com base no artigo 543-C do CPC (desde que, nesse último caso, não caiba mais recurso ao STF).

Quando existir um parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nesse sentido, o procurador da Fazenda Nacional encarregado de um caso específico que discuta esse tema "**deverá expressamente:**

I - **reconhecer a procedência do pedido**, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou

II - **manifestar o seu desinteresse em recorrer**, quando intimado da decisão judicial. (artigo 19, parágrafo 1º, da Lei 10.522/02)"

O dispositivo não deixa margem interpretativa para o procurador da Fazenda encarregado do caso: ele deve reconhecer o pedido, ou deve manifestar seu desinteresse em recorrer. Tendo em vista a existência de legislação que o obrigue a cumprir o disposto no artigo 19 da Lei nº 10.522/02, o respectivo descumprimento implicaria inobservância de seu dever funcional.

A RFB, por sua vez, não constituirá os créditos tributários decorrentes de matéria objeto de "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013, concluindo que, em prol dos princípios da isonomia, da vedação ao comportamento contraditório da Administração Pública e da eficiência, **a cobrança de crédito em contraposição ao entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores seria procedimento ineficaz**, tendo em vista que o ato do lançamento tributário não se mostraria apto a alcançar seu fim último, qual seja, a satisfação do crédito tributário. Confira:

(i) A existência de dispensa de impugnação judicial em virtude de tese julgada sob a sistemática dos recursos extremos repetitivos, por si só, acarreta: abstenção de fiscalização e de novos lançamentos; impedimento aos procedimentos de cobrança dos créditos já constituídos, inclusive quando submetidos a parcelamento; impedimento às restrições quanto à regularidade fiscal e à inscrição no CADIN; óbice ao envio dos créditos já constituídos para inscrição em dívida ativa pela PGFN. A dispensa de contestação e recursos judiciais não implica, por si só, concordância com a tese contrária aos interesses da Fazenda Nacional.

(ii) O acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC constitui verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ. Inexistência de efeitos vinculantes erga omnes desses julgados. A manutenção de interpretação divergente assume caráter excepcional, cuja pertinência deve ser identificada à luz de cada precedente específico.

(iii) A observância da tese firmada pelos Tribunais Superiores na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC deve ser introduzida formalmente na legislação tributária, por meio da expedição e/ou

adequação dos atos e decisões normativos, a teor do disposto no art. 100 e 146 do CTN, e acarreta:

a) A possibilidade de revisão de ofício dos lançamentos já efetuados e de retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximí-lo do crédito tributário não extinto e indevido. Nas hipóteses em que extinto o direito de crédito, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos;

b) **A possibilidade de restituição do indébito e de compensação, na forma da legislação em vigor;**

c) A vinculação dos órgãos de julgamento de primeira instância administrativa em cumprimento ao disposto no art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011

O artigo 19 da Lei nº 10.522/02 assume especial relevância nos casos em o STF e/ou STJ reconhecem interpretações das normas tributárias em favor dos contribuintes. Nesses casos, o dispositivo legal autoriza que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emita uma ordem (o "parecer") aos seus subordinados para que obedeçam a decisão do STF e/ou do STJ.

Está claro que o objetivo do "parecer" a ser editado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é apenas orientar seus subordinados a obedecerem a decisão do STF e/ou do STJ. Com isso, busca-se o cumprimento dos princípios da eficiência e da moralidade, resguardados no artigo 37 da Constituição Federal.

Mas o ato, ou o "parecer" da Procuradoria, em nada inova no ordenamento jurídico. Ele apenas traduz a linguagem da decisão do STF e/ou do STJ, veicula essa

ordem na hierarquia interna do Ministério da Fazenda, e determina que procuradores não cobrem e auditores não atuem contra as determinações do STF e/ou do STJ nesse caso específico.

No entanto, o ato administrativo, o "parecer" da Procuradoria, não se destina a criar qualquer direito. Como já dissemos, o direito líquido e certo ao crédito do contribuinte já foi criado pela decisão do STF em sede de repercussão geral e/ou do STJ em sede de repetitivo.

O fato de haver o "parecer" retira o interesse jurídico do procurador da Fazenda no caso concreto - faz a União carecedora da ação, ou do interesse recursal. Se um procurador se recusar a reconhecer o pedido de um contribuinte no caso concreto, ou não desistir de um recurso que tenha interposto, teremos duas consequências: além desse procurador estar sujeitos às penalidades disciplinares aplicáveis à inobservância do dever funcional, o Juiz deverá afastar a aplicabilidade do artigo 170-A do CTN, bem como do artigo art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96, permitindo que esse contribuinte compense seus créditos.

Assim como ocorre nos casos do capítulo anterior, em que não existe "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não admitir a compensação antes do trânsito em julgado violaria os seguintes princípios constitucionais:

- (i) artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, que assegura a garantia fundamental à "razoável duração do processo" e "celeridade de sua tramitação"; e
- (ii) inafastabilidade da apreciação de lesões de direito pelo Judiciário.

Mas o fato de haver um "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhecendo que as autoridades administrativas devem se comportar conforme determinado pelo STF e/ou STF torna a situação muito mais grave. Não autorizar que o contribuinte compense seus créditos antes do trânsito em julgado no seu caso

específico também viola o artigo 37 da Constituição Federal, que prevê os princípios da moralidade e da eficiência administrativas.

VI. CONCLUSÃO - RESPOSTA AOS QUESITOS

1) Quando um contribuinte tiver decisão em um processo individual, não transitada em julgado, reconhecendo crédito de tributo com base em precedentes do STF e/ou do STJ na sistemática dos artigos 543-B e 543-C, as limitações do art. 170-A do CTN e do art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96 se aplicam a esse contribuinte?

Não. Nesse caso, o Judiciário deve interpretar as limitações à compensação previstas no 170-A do CTN e no art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96 conforme a Constituição Federal, para excluir a sua aplicação ao caso do contribuinte indicado na questão. Do contrário, restaria ofendida a garantia fundamental do contribuinte à "razoável duração do processo" e "celeridade de sua tramitação".

Ademais, não permitir a compensação nesse caso criaria uma situação em que o contribuinte que optou por não levar a discussão ao Judiciário será beneficiado pela aplicação das decisões do STF e/ou STJ ao seu caso imediatamente.

Não é possível tolerar que o contribuinte mais conservador, que aguardou para compensar o débito, com receio das multas aplicáveis à compensação indevida (50% do débito compensado¹⁵) e levou a discussão ao Judiciário com receio que seu crédito prescrevesse, deva esperar mais para ter as mesmas decisões do STF e/ou STJ aplicadas ao seu caso. Essa solução também violaria o princípio da inafastabilidade da apreciação de lesões a direito pelo Judiciário.

2) No caso em que existe "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, reconhecendo a decisão do STF (repercussão geral) e/ou do STJ (repetitivo), mas ainda não transitou em julgado decisão que reconheceu o

¹⁵ Lei nº 9.430, artigo 74, parágrafo 17.

crédito no processo específico do contribuinte, aplicam-se as limitações à compensação previstas no 170-A do CTN e no art. 74, § 12, "f", 3, da Lei nº 9.430/96?

Não. Assim como ocorre nos casos do quesito anterior, em que não existe "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não admitir a compensação antes do trânsito em julgado violaria os seguintes princípios constitucionais:

- (i) artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, que assegura a garantia fundamental à "razoável duração do processo" e "celeridade de sua tramitação"; e
- (ii) inafastabilidade da apreciação de lesões a direito pelo Judiciário.

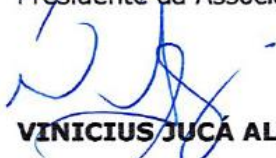
Mas o fato de haver um "parecer" da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhecendo que as autoridades administrativas devem se comportar conforme determinado pelo STF e/ou STJ torna a situação muito mais grave. Não autorizar que o contribuinte compense seus créditos antes do trânsito em julgado no seu caso específico também viola o artigo 37 da Constituição Federal, que prevê os princípios da moralidade e da eficiência administrativas.

São Paulo, 27 de fevereiro de 2015



HALLEY HENARES NETO

Presidente da Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT



VINICIUS JUCA ALVES - Relator do Parecer

Tozzini-Freire Advogados



FLAVIO MASCHIETTO

Maschietto Advogados



JUAN PEDRO BRASILEIRO DE MELLO

Castro e Campos Advogados



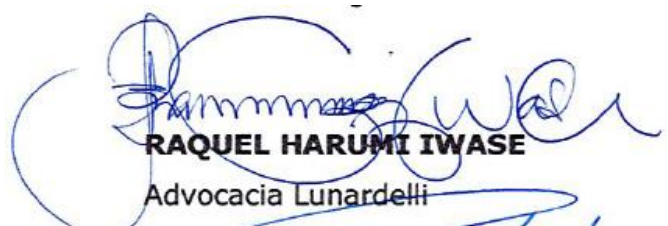
MARIA ANTONIA BINATO BAADE

Palermo e Castelo Advogados



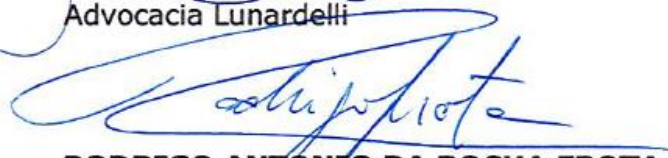
NATÁLIA SIROLLI FERRO CAVALCANTI

Rotmann Advogados



RAQUEL HARUMI IWASE

Advocacia Lunardelli



RODRIGO ANTONIO DA ROCHA FROTA

Advocacia Rocha Frota e Associados



SORAIA LIA ESPERIDIÃO

Advogada



VALDIRENE LOPES FRANHANI
Braga & Moreno Consultores e Advogados



ZELIA FERREIRA GOMES
Advogada



ALESSANDRA NATASSIA KOVACS URRUTIA
Tozzini Freire Advogados