

COMPENSAÇÃO, DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO E NORMA SUPERVENIENTE

Bruno da Rocha Barros¹

RESUMO: O presente artigo objetiva analisar a possibilidade de aplicação de norma superveniente em face de decisão judicial transitada em julgado que permitiu a compensação de crédito tributário com débito do fisco.

PALAVRAS CHAVE: crédito tributário, débito do fisco, compensação, decisão judicial transitada em julgado, norma superveniente

1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA COMPENSAÇÃO

Antes de adentrar no estudo da compensação, mister se faz tecer breves considerações acerca dos conceitos de crédito tributário e de débito do fisco.

Crédito tributário. Ocorrido determinado evento previsto no antecedente de uma regra-matriz de incidência (norma geral e abstrata), mediante lançamento ou dever instrumental, aquele dado evento, agora traduzido em linguagem competente, tornar-se-á fato jurídico tributário.

A eficácia do fato jurídico-tributário, como nos ensina o professor Eurico Marcos Diniz de Santi², é a relação jurídica tributária efectual (“obrigação tributária”), que, com o suporte lingüístico, isto é, formalizada em linguagem prescritiva, torna-se crédito tributário.

Noutras palavras, crédito tributário é o produto do lançamento de ofício ou da norma individual e concreta posta pelo contribuinte - o chamado “lançamento por homologação” ou “autolancamento”, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional. No primeiro caso, “crédito tributário lançado, fruto do ato administrativo de lançamento tributário”³; no segundo, “crédito tributário instrumental, relação jurídica formalizada por ato do próprio sujeito passivo”⁴.

1 Analista Tributário da Receita Federal do Brasil

2 SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Compensação e restituição de tributos**. IOB, Repertório de Jurisprudência. São Paulo: IOB, janeiro de 1996.

3 op. cit.

4 op. cit.

Sintetizando, o crédito tributário é a relação jurídica tributária efectiva - obrigação tributária - traduzida em linguagem competente, ou seja, é produto do ato de lançamento ou de norma individual e concreta posta pelo contribuinte decorrente de dever instrumental, não se confundindo com esses próprios atos.

Débito do fisco. Débito do fisco é o dever jurídico do sujeito ativo da obrigação tributária de devolver ao sujeito passivo crédito oriundo da extinção do crédito tributário em montante superior ao que deveria ter sido feito, fenómeno comumente denominado de pagamento indevido. Trata-se, portanto, de uma relação jurídica que estipula uma prestação patrimonial, tal qual o crédito tributário.

A constituição do débito de fisco pode decorrer de quatro veículos normativos, que enunciam o evento do pagamento indevido, transformando-o em fato jurídico e constituem a obrigação do fisco: ato administrativo (de reforma, anulação ou revogação), decisão administrativa, decisão judicial ou mediante dever instrumental⁵. Sem esses suportes físico-linguísticos, não há se falar em débito do fisco.

A extinção do débito do fisco pode se dar por duas formas, quais sejam: a) pela restituição, que consiste no ato jurídico de se devolver ao sujeito ativo da relação jurídica de débito do fisco o objeto possuído indevidamente; e b) pela compensação, estudada no subitem subsequente.

Compensação. Compensação no Direito Civil. José Cretella Júnior ensina que "no antigo direito romano, não se conhecia o instituto da compensação. Imperativa, nessa época, o princípio da independência dos créditos recíprocos. Só havia a compensação num caso: quando o marido, obrigado a restituir o dote, tinha de ressarcir-se das despesas feitas para conservá-lo. Tais despesas podiam ser deduzidas do total a ser restituído"⁶.

Aponta o autor as três modalidades de compensação que viriam a existir em Roma: a) convencional - feita de comum acordo entre credor e devedor que combinam a extinção recíproca das dívidas até a concorrência da de menor valor; b) judiciária - negada por uma das partes, é decretada pelo juiz por solicitação da parte adversa; c) legal - declarada em lei, bastando a mera coexistência dos créditos.

Sobre tal período, Caio Mário da Silva PEREIRA observou que a compensação fundava-se "no princípio da equidade, que não se compadecia com o fato de terem ação, uma contra outra, duas pessoas que fossem ao mesmo tempo credor e devedor reciprocamente"⁷.

5 Referência feita à apresentação de Declaração de Compensação, nos termos da Lei nº 10.637/02.

6 **Curso de Direito Romano: o direito romano e o direito civil brasileiro**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.343.

7 **Instituições de Direito Civil. Volume dois: Teoria Geral das Obrigações**. 21. ed. Atualizador: GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.286.

No Brasil, o instituto da compensação foi disciplinado pelo Código Civil de 1.916, nos arts. 1009 a 1024. O art. 1017 dispunha: "As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda". Já no atual Código Civil de 2002, vigoram as seguintes regras: A compensação é uma das manifestações da praticidade no Direito. Admite-se, ao invés de dois pagamentos contrapostos, a realização de apenas um (pelo saldo – se um débito não neutralizar o outro).

CAPÍTULO VII

Da Compensação

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 373. A diferença de causa nas dívidas não impede a compensação, exceto:

I – se provier de esbulho, furto ou roubo;

II – se uma se originar de comodato, depósito ou alimentos;

III – se uma for de coisa não suscetível de penhora.

Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis, serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento.

A compensação é uma das manifestações da praticidade no Direito. Admite-se, ao invés de dois pagamentos contrapostos, a realização de apenas um (pelo saldo – se um débito não neutralizar o outro).

É tradição no Direito Civil brasileiro e comparado a abstenção em regradar a compensação em matéria tributária, remetendo tal disciplina para a legislação específica. O art. 1017 do Código Civil de 1.916, transcrito linhas atrás, dispunha nesse sentido. Disposição semelhante é encontrada no art. 853 do Código Civil português.

O Código Civil de 2002 tentou romper com essa tradição, para contemplar a compensação de forma ampla, abrangendo também a tributária. Havia, na redação originária, o seguinte preceito: a matéria de compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo (art. 374). Entretanto, a Lei 10.677/2003 revogou tal dispositivo.

Compensação no Direito Financeiro. O art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, na seção que trata dos orçamentos, dispõe:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Nessa ordem de idéias, foi recepcionada, pela Carta Maior, com status de Lei Complementar, a Lei 4.320/1964 (que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), prevendo, no art. 54: "Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública".

Isso significou, à época, rompimento com o já citado art. 1017 do Código Civil, que abria possibilidade de a lei autorizar esse tipo de compensação.

Paulo Adyr Dias do Amaral, citando Costa Reis e Machado Júnior, diz que tal artigo foi comentado da seguinte forma: "se alguém é, ao mesmo tempo, devedor e credor da Fazenda Pública, não pode se furtar ao pagamento do seu débito fiscal sob a alegação de que o Fisco também lhe deve"⁸

Prevendo normas gerais de direito financeiro aplicáveis à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal, a Lei 4.320/1964 travou a compensação de débitos fiscais nas três esferas de governo, vedando aos Estados e Municípios a edição de qualquer lei autorizativa deste encontro de contas.

Essa regra de direito financeiro, contudo, sofreria derrogação dois anos depois, com o advento do Código Tributário Nacional (que foi recepcionado com status de Lei Complementar pela Constituição da República de 1967). Em seu art. 170, o CTN reabriu a possibilidade de a lei autorizar a compensação entre as contas do sujeito passivo e da Fazenda Pública, desde que se trate de créditos de natureza tributária. Assim, no que concerne a receitas públicas de outra natureza, continuou a vigorar o critério do art. 54 da Lei 4.320/1964.

Compensação no Direito Tributário. A compensação é tema de grande interesse prático no Direito Tributário, a começar pelo aspecto da celeridade. Anteriormente às regras que hoje vigoram na matéria, eram intensamente manejadas as Ações de Repetição de Indébito Tributário ou pedidos administrativos de restituição

⁸ **Algumas reflexões acerca da compensação tributária.** Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=14133>.

– ambos extremamente morosos. Desafogando órgãos julgadores (judiciais e administrativos), o instituto da compensação atende a reclamos de praticidade e promove justiça.

A compensação pode ser entendida como norma jurídica que tem por decorrência o fato jurídico extintivo do crédito tributário e do débito do fisco. Ensina Marcelo Fortes de Cerqueira⁹ que esta norma tem a seguinte estrutura: “dado o fato jurídico do pagamento indevido do tributo ‘x’, decorrência do cumprimento do dever jurídico inscrito na obrigação tributária ‘x’, aliado ao fato relacional da obrigação tributária ‘y’, pela qual deverá ser pago o tributo ‘y’, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os tributos ‘x’ e ‘y’.”

O Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso II, classifica a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário. Ainda no Capítulo IV (Extinção do crédito tributário), apresenta, na Seção IV (Demais modalidades de extinção), os arts. 170 e 170-A, que preenchem as lacunas deixadas pelo Código Civil:

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.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. 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. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Importante, também, focar no alerta feito por Eurico Marcos Diniz de Santi acerca da impossibilidade de se realizar compensação nos casos em que tanto a obrigação tributária ou a obrigação de débito do fisco não estejam formalizadas. Confira-se¹⁰:

Não se dá a compensação entre relações jurídicas efectuais: descabe falar-se em compensação da obrigação tributária com a obrigação de débito do fisco. Nem entre relações jurídicas heteróclitas: obrigação tributária (relação jurídica não formalizada) com débito do fisco (relação jurídica formalizada) ou crédito tributário (relação jurídica formalizada) com obrigação de débito do fisco (relação jurídica não formalizada).

⁹ **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 431.

¹⁰ op. cit, p. 117.

Requer, o fenômeno jurídico da compensação, relações jurídicas formalizadas em linguagem prescritiva: de um lado, o crédito tributário; de outro, o débito do fisco.

Compensação é a operação entre relações jurídicas: a relação de crédito tributário, de uma lado; a de débito do fisco, do outro. [...]

Para que haja a possibilidade de ocorrência da compensação tributária, é necessária a previsão em norma geral e abstrata autorizadora. Esse direito à compensação não é decorrência do nosso sistema constitucional e será exercido na forma e nos limites postos pelo legislador ordinário, como decorrência do primado da indisponibilidade dos bens públicos, como adverte com brilhantismo Marcelo Fortes de Cerqueira¹¹:

É sobretudo em virtude do primado da indisponibilidade dos bens públicos, espraiado por todo o Direito Público, que o instituto da compensação no Direito Tributário carece de lei autorizativa, sendo por isto mesmo passível de condicionamento pela mesma, ao contrário do direito à repetição do indébito.

Conforme entendimento já sedimentado no Superior Tribunal de Justiça - STJ¹², a compensação rege-se pelas leis vigentes à época de sua implementação, ou seja, a norma individual e concreta que a institui, extinguindo tanto o crédito tributário quanto o débito do fisco, deverá ser na forma e nos limites estabelecidos pelo legislador naquele momento.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEIS 7.787/89 E 8.212/91. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI 9.129/95. IMPOSSIBILIDADE.

1. Declarada a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos, os valores a esse título recolhidos anteriormente à edição das Leis 9.032/95 e 9.129/95, ao serem compensados, não estão sujeitos às limitações percentuais por elas impostas, em face do princípio constitucional do direito adquirido.

2. É cediço no Eg. STJ que "Diante de uma situação de normalidade, ou seja, tendo em vista exação válida perante o ordenamento jurídico, a lei aplicável, em matéria de compensação tributária, será aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos, pois neste momento é que surge efetivamente o direito à compensação, de acordo com os cânones traçados pelo Direito Privado a tal instituto, que devem ser respeitados pela lei tributária, ex vi do art. 110 do Código Tributário Nacional.

¹¹ op. cit, p. 432.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Recurso Especial nº 770520/RJ**. Agravante: Instituto Nacional do Seguro Social. Agravada: Vênus Turística Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, 14 nov. 2006. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

Diversa será, no entanto, a situação quando houver declaração de inconstitucionalidade do tributo, tendo em vista que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente ab initio. Sua nulidade contamina, ab ovo, a exação por ela criada, que será considerada, a partir da declaração de inconstitucionalidade, devido aos seus efeitos erga omnes, como se nunca tivesse existido. O direito à restituição do indébito que emana deste ato de pagar tributo inexistente dar-se-á, na espécie, por meio de compensação tributária, não podendo, em hipótese alguma, ser limitado, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição. E isso porque, o limite à compensação, seja de 25% ou 30%, torna parte do pagamento válido, concedendo, assim, eficácia parcial a lei nula de pleno direito." (ERESP 189.052-SP, Rel. Min. Paulo Medina, DJ de 03.11/2003).

3. Agravo regimental desprovido.

Problemas surgem quando o direito de compensar é oriundo de decisão judicial, pois, tendo em vista o prazo de existência de um processo judicial (litispêndência), não é raro haver mudança das normas entre a propositura da ação, a prolação da sentença, as decisões em sede recursal e o trânsito em julgado. Não é menos incomum haver mudanças posteriores ao trânsito em julgado.

Em casos como este, qual norma deverá ser observada para se operar a compensação? Cabe ao órgão jurisdicional, no momento de decidir a lide, observar norma superveniente à propositura da ação que tenha alterado as regras que versam sobre a compensação? Normas supervenientes ao trânsito em julgado poderão ser aplicadas, sem caracterizar ofensa à coisa julgada?

Antes de enfrentar estas árduas questões, traçar-se-á um breve histórico sobre a evolução legislativa aplicável à compensação de créditos tributários no âmbito federal, que será utilizada como parâmetro para as hipóteses que serão posteriormente estudadas.

2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO FEDERAL

Com fulcro no artigo 170 do Código Tributário Nacional, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 – ato que, pela primeira vez, versou sobre o instituto da compensação tributária – e, posteriormente, o art. 39 da Lei nº 9.250/95, permitiram a compensação entre tributos da mesma espécie, feita apenas na escrituração contábil e informada em declaração prestada à Secretaria da Receita Federal - SRF¹³ (dever instrumental atualmente denominado de Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais – DCTF), ou seja, não havia necessidade da compensação ser requerida àquele órgão

¹³ Atualmente denominada de Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, consoante o art. 1º da Lei nº 11.457/07.

administrativo.

Vale frisar, pela relevância histórica, que essa previsão legal foi objeto de acirradas disputas doutrinárias e jurisprudenciais travadas para a definição do que se entenderia por “tributos de mesma espécie”¹⁴.

Anos depois, foi publicada a Lei nº 9.430/96¹⁵, alterando substancialmente o instituto em análise, que passou a ser feito mediante requerimento da compensação à Secretaria da Receita Federal, podendo envolver quaisquer tributos, e não mais apenas aqueles de mesma espécie (art. 74).

Essa nova sistemática de compensação foi regulamentada pelo Decreto nº 2.138/97 e pela Instrução Normativa – IN SRF nº 21/97, que fixou, dentre outros, a forma pela qual a compensação seria pleiteada¹⁶.

Com o advento da Lei nº 10.637/02, cujo art. 49 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação deixou de ser requerida à Secretaria da Receita Federal, passando a ser apenas declarada¹⁷, com força de extinção do crédito tributário sob condição resolútoría de sua ulterior homologação.

No que tange ao indébito tributário passível de compensação, foi mantida a regra oriunda da Lei nº 9.430/96, que facultou a compensação relativa a qualquer tributo administrado pela RFB.

A regulamentação dessa novel modalidade de compensação, que está em vigor, foi feita pelas Instruções Normativas SRF nºs 210/02, 460/04, 600/05, 900/08, e, atualmente, pela Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012¹⁸.

Analisando a sistemática de compensação implementada pela Lei nº 10.637/02 e alterações posteriores, depreende-se que a compensação declarada à RFB poderá ter quatro desfechos: a) ser homologada por disposição legal¹⁹; b) ser homologada expressamente; c) não ser homologada; e d) ser considerada não declarada.

14 A orientação consolidada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que “tributos de mesma espécie” são os destinados ao mesmo orçamento (Embargos de Declaração no EREsp 529497/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 10.12.2008, DJe 20.02.2009).

15 Conforme entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, houve evolução legislativa em matéria de compensação de tributos (Leis nºs 8.383/91, 9.430/96 e 10.637/02) (REsp 720966/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 22.02.2006, DJ 03.04.2006).

16 O art. 15 da mencionada IN permitiu a compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro, o qual foi posteriormente revogado pela IN SRF nº 41/00. Insta mencionar que essa modalidade de compensação, mesmo que pleiteada sob a égide desse artigo, não é reconhecida pela PGFN, sob o argumento de que não encontrava guarida no texto legal (Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/05).

17 Mediante protocolização ou transmissão, via internet, de Declaração de Compensação – DCOMP, por meio do aplicativo PER/DCOMP, disponível no sítio virtual da RFB.

18 Principais Instruções Normativas que trataram dos procedimentos gerais de compensação, além de versarem sobre a restituição e ressarcimento de tributos.

19 Antigamente denominada de homologação tácita.

A homologação por disposição legal, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ocorre após o decurso do prazo de cinco anos contado da data da entrega da Declaração de Compensação - DCOMP.

Findo esse prazo, resta impedida toda e qualquer ação do Fisco direcionada ao crédito tributário compensado, tendo em vista que está definitivamente extinto, mediante compensação, a rigor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional²⁰.

A compensação poderá, também, ser homologada expressamente pela autoridade fiscal, finda a análise de processo administrativo que conclua pela respectiva regularidade – aferidas, em apertada síntese, a existência do indébito tributário e a possibilidade de compensação do crédito tributário.

Da mesma forma, a apreciação da compensação poderá redundar em sua não-homologação, caso em que é facultada a apresentação de recurso (manifestação de inconformidade) à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, bem como recurso aos Conselhos de Contribuintes²¹, ex vi dos §§ 9º e 10 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Importante citar que, consoante o § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, esses recursos seguirão o rito processual do Decreto nº 70.235/72 e suspenderão a exigibilidade do débito compensado, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.²²

Com o advento da Lei nº 11.051/04, foi criado o instituto da compensação não declarada, mediante alteração do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

20 É relevante citar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/05, manifestou entendimento de que, em determinadas hipóteses, a exemplo da ocorrência de fraude na compensação, não flui o citado prazo de cinco anos para a homologação por disposição legal da compensação.

21 Atualmente unificado com a Câmara Superior de Recursos Fiscais e denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, criado pela Medida Provisória nº 449/08 e instalado pelo Ministro da Fazenda, em 15/02/09, mediante a Portaria MF nº 41/2009.

22 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Trata-se de casos, em sua maioria, cuja compensação já era proibida ou de possibilidade bastante controvertida, a exemplo da calçada em direito creditório fundado em títulos públicos.

Importante notar que referido instituto abrange hipóteses em que, antes de sua previsão normativa, a compensação seria considerada não homologada, com a evidente intenção de abreviar a via recursal facultada ao contribuinte, possibilitando ao Fisco a exigência mais célere do crédito tributário indevidamente compensado.

Com efeito, à compensação não declarada, não houve previsão de interposição de manifestação de inconformidade e de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consoante exceção disposta no § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96²³.

Em que pese a tentativa do legislador de impedir os recursos considerados meramente procrastinatórios, restou facultada a interposição de recurso hierárquico, nos termos do art. 56 e seguintes da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal²⁴.

A Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 assim define a questão:

Art. 77. § 8º Não cabe manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999.

23 § 13. O disposto nos §§ 2o e 5o a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

24 Houve divergências, dentro da RFB, quanto ao cabimento desse recurso, tendo algumas unidades manifestado entendimento de que o mesmo não seria admissível, sob o fundamento de que só seria possível em face de atos administrativos discricionários, e não contra atos administrativos vinculados, como ocorre no caso vertente. Referido posicionamento, posteriormente, foi superado, restando possibilitada, aos contribuintes, a interposição do recurso hierárquico, mormente em face do Parecer PGFN/CAT nº 163/07.

3. NORMA SUPERVENIENTE NO CURSO DO PROCESSO JUDICIAL

Antes de adentrar na celeuma acerca da aplicação ou não de direito superveniente no curso da demanda, faz-se necessário definir o momento no qual nasce o processo, com o fito de identificar quais normas jurídicas deverão ser aplicadas para a solução da lide. A esse respeito, transcreve-se lição do professor Alexandre Freitas Câmara²⁵:

O processo é uma entidade jurídica de formação gradual. Nasce com a propositura da ação, mas só se completa com a citação, cuja consequência é a integração do réu à relação processual, que assim se angulariza. (...)

No momento em que é proposta a ação, portanto, já se instaura uma relação processual, de configuração linear, entre autor e Estado-juiz. Após a citação é que tal relação se angulariza, com o ingresso do demandado.

Dessarte, uma vez formada a relação jurídico-processual entre o autor, réu e Estado-juiz, estão definidos os contornos da lide, quais sejam, as partes, a causa de pedir e o pedido.

Instaurado o processo, há óbice legal previsto no artigo 264 do Código de Processo Civil, que impõe limites à alteração do pedido e da causa de pedir, nos seguintes termos:

Art. 264. Feita a citação, é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes, salvo as substituições permitidas por lei.

Parágrafo único. A alteração do pedido ou da causa de pedir em nenhuma hipótese será permitida após o saneamento do processo.

Limites também são impostos pelo artigo 303 do Código de Processo Civil, nos seguintes termos:

Art. 303. Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando:

I - relativas a direito superveniente;

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e juízo.

²⁵ **Lições de direito processual, volume um.** 14. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 285 e 286.

Examinando os citados artigos, poder-se-ia concluir que, em nenhuma hipótese, a causa de pedir poderia ser alterada após o saneamento do processo, mesmo em se tratando de direito superveniente que alterasse a tratamento da compensação do débito do Fisco obtido com o provimento jurisdicional.

Entretanto, o artigo 462 do Código de Processo Civil veicula norma que flexibiliza a regra acima exposta, nos seguintes termos:

Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.

Da análise do artigo 462, denota-se que um fato modificativo do direito que influa na lide, tal qual o direito superveniente, pode ser considerado pelo órgão jurisdicional quando da prolação da sentença. No entanto, qual seria o momento adequado para se alegar o fato superveniente? Seria até o saneamento do processo? Ou até a sentença? Direito superveniente poderia afetar causas tramitando perante os Tribunais?

Exemplificando, tome-se por hipótese uma ação cujo pedido cinge-se ao reconhecimento de débito do Fisco por conta do pagamento de exação com base em norma julgada inconstitucional, acompanhado do pleito de compensar o débito em epígrafe com créditos tributários que se refiram ao mesmo tributo, independentemente de formulação de requerimento administrativo, nos termos da Lei nº 9.430/96.

Supondo que, no curso do processo, ainda em primeiro grau de jurisdição, entre em vigor a Lei nº 10.637/02, oriunda da aprovação da Medida Provisória nº 66/02, que, conforme apontado alhures, permitiu a compensação do débito do Fisco com quaisquer créditos tributários, bem como estipulou que a compensação deverá ser implementada mediante Declaração de Compensação transmitida ao Fisco Federal.

Essa alteração só poderia ser considerada pelo juiz no curso do processo se fosse realizada antes do saneamento do processo? Ou poderia ser apreciada até a prolação da sentença? Supondo que o processo esteja em segundo grau de jurisdição ou em apreciação de recurso extraordinário lato sensu, poderia a norma superveniente ser considerada no julgamento do recurso?

A melhor doutrina entende que a alegação de direito superveniente poderá ser feita em qualquer momento do processo, inclusive durante o trâmite da causa nos Tribunais, pelos motivos abaixo aduzidos.

O artigo 462 do Código de Processo Civil dispõe sobre norma especial que não está adstrita ao disposto no artigo 264 do mesmo codex. Assim, não estará o juiz adstrito à apreciação do direito superveniente alegado apenas até o saneamento do processo.

Dessarte, considerando o supracitado artigo 462 como norma especial, o mesmo deverá ser aplicado a qualquer momento do processo. Frisa-se que tal entendimento vai ao encontro de um dos mais importantes princípios que norteiam o direito processual civil, o princípio da efetividade, que consagra que a prestação jurisdicional deve ser conduzida de forma a dar a máxima efetividade ao direito material tutelado. Acerca deste princípio, transcreve-se a magistral lição do professor Luiz Guilherme Marinoni²⁶:

Nesse sentido, compreendida a necessidade de tutela – aí entendida como proteção – dos direitos através do processo jurisdicional, é correto pensar que o juiz e o legislador, ao zelarem pela técnica processual adequada à efetividade da prestação jurisdicional, prestam proteção aos direitos e, por conseqüência, ao direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva, os quais, não fosse assim, de nada valeriam.

O jurisdicionado não é obrigado a se contentar com um procedimento inidôneo à tutela jurisdicional efetiva, pois o seu direito não se resume à possibilidade de acesso ao procedimento legalmente instituído. Com efeito, o direito à tutela jurisdicional não pode restar limitado ao direito de igual acesso ao procedimento estabelecido, ou ao conceito tradicional de direito de acesso à justiça. Não importa apenas dizer que todos devem ter iguais oportunidades de acesso aos procedimentos e aos advogados, e assim à efetiva possibilidade de argumentação e produção de prova.

Será que o direito à tutela jurisdicional é apenas o direito ao procedimento legalmente instituído, não importando a sua capacidade de atender de maneira idônea o direito material? Ora, não tem cabimento entender que há direito fundamental à tutela jurisdicional, mas que esse direito pode ter a sua efetividade comprometida se a técnica processual houver sido instituída de modo incapaz de atender ao direito material. Imaginar que o direito à tutela jurisdicional é o direito de ir a juízo através do procedimento legalmente fixado, pouco importando a sua idoneidade para a efetiva tutela dos direitos, seria inverter a lógica da relação entre o direito material e o direito processual. Se o direito de ir a juízo restar na dependência da técnica processual expressamente presente na lei, o processo é que dará os contornos do direito material. Mas, deve ocorrer exatamente o contrário, uma vez que o primeiro serve para cumprir os desígnios

²⁶ **O direito à tutela jurisdicional efetiva na perspectiva da teoria dos direitos fundamentais.** Rio de Janeiro, 2006, p. 14. Disponível em: <http://www.professormarinoni.com.br>.

do segundo. Isso significa que a ausência de técnica processual adequada para certo caso conflitivo concreto representa hipótese de omissão que atenta contra o direito fundamental à efetividade da tutela jurisdicional.

Com efeito, não se pode falar em prestação jurisdicional efetiva se essa não contemplar as normas vigentes à época. Em outras palavras, não se pode entender como decisão efetiva, por exemplo, aquela que contempla o direito de compensar do contribuinte nos moldes da redação original da Lei nº 9.430/96, sem dispor sobre a nova modalidade instituída pela Lei nº 10.637/02, isso porque a compensação ficará sujeita ao crivo da autoridade administrativa, que poderá não a homologar ou criar embaraços por não ter sido realizada nos exatos termos determinados na decisão judicial transitada em julgado.

É bem verdade que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já firmou entendimento, conforme tratado no item seguinte, que o contribuinte poderá se valer da vigente à época em que for implementada a compensação.

No entanto, tal fato não infirma a tese aqui sustentada, pois não se pode deixar de vislumbrar os problemas que o contribuinte poderá atravessar no momento de implementar a decisão, ou seja, de promover as compensações autorizadas pela decisão judicial transitada em julgado, tendo em vista que as autoridades poderão suscitar dúvidas quando da apreciação das compensações realizadas, seja por desconhecimento seja por discordância do entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ²⁷.

Pautados pelos argumentos doutrinários expostos, concluí-se que os órgãos do Poder Judiciário deverão apreciar a lide com base no direito superveniente vigente quando da prolação da decisão, ainda que a decisão seja proferida em segundo grau de jurisdição.

Corroborando este entendimento, confira-se manifestação jurisprudencial acerca do retrocitado artigo 462:

*A regra do art. 462 do Código de Processo Civil - CPC não se limita apenas ao juiz de primeiro grau, mas também ao tribunal, se o fato é superveniente à sentença.*²⁸

27 É sabido que não são raras as disputas dos contribuintes com a Administração Tributária por conta de divergência de entendimento da norma individual e concreta, interpretada, na maior parte das vezes, por esta, de forma “literal” – leia-se distorcida.

28 NEGRÃO, Theotônio; GOUVEA, José Roberto Ferreira. **Código de processo civil e Legislação Processual em Vigor**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 448 e 449.

Do entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ. O Superior Tribunal de Justiça - STJ firmou entendimento²⁹ no sentido de que a norma a ser observada, nos casos de ações judiciais em que seja pleiteada a compensação de débito do Fisco, é aquela vigente à época do ajuizamento da demanda.

O fundamento dado pelo Tribunal ao caso é no sentido de que, se fosse aplicada a norma superveniente, não seria observado o requisito do prequestionamento da matéria, óbice no conhecimento de matérias no bojo de recursos extraordinários lato sensu.

Entretanto, o Tribunal em epígrafe não afastou a possibilidade de o contribuinte, no momento em que for realizar a compensação entre o débito do Fisco e o crédito tributário, valer-se da norma superveniente, desde que atendidos os requisitos nela citados.

Exemplificando, se o contribuinte ajuizou uma causa ao manto da Lei nº 9.250/96 - que, conforme visto, facultava ao contribuinte a compensação de créditos tributários com débitos do Fisco que tivessem a mesma destinação constitucional -, a causa não poderá ser apreciada, posteriormente, à luz da Lei nº 10.637/02, que permitiu a compensação de quaisquer débitos do Fisco com créditos tributários.

Destarte, a norma individual e concreta que o contribuinte obterá junto ao Poder Judiciário contemplará o direito de o contribuinte compensar apenas débitos do Fisco com créditos tributários que tenham a mesma destinação constitucional, consoante dispõe a Lei nº 9.250/96.

Entretanto, o contribuinte poderá se valer dessa norma individual e concreta e transmitir a competente Declaração de Compensação à Secretaria da Receita Federal, nos termos da Lei nº 10.637/02 e alterações posteriores, compensando os débitos do Fisco com quaisquer créditos tributários, independente da destinação constitucional.

Pela importância do julgado, transcreve-se o acórdão na íntegra:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INAPLICABILIDADE.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 603.079/PE.** Recorrente: A.B. Corte Real e Companhia Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, 13 nov. 2006. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

1. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).
2. A Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, ato normativo que, pela vez primeira, versou o instituto da compensação na seara tributária, autorizou-a apenas entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal (artigo 66).
3. Outrossim, a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na Seção intitulada "Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições", determina que a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal (artigo 73, caput), para efeito do disposto no artigo 7º, do Decreto-Lei 2.287/86.
4. A redação original do artigo 74, da Lei 9.430/96, dispõe: "Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração".
5. Conseqüentemente, a autorização da Secretaria da Receita Federal constituía pressuposto para a compensação pretendida pelo contribuinte, sob a égide da redação primitiva do artigo 74, da Lei 9.430/96, em se tratando de tributos sob a administração do aludido órgão público, compensáveis entre si.
6. A Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (regime jurídico atualmente em vigor) sedimentou a desnecessidade de equivalência da espécie dos tributos compensáveis, na esteira da Lei 9.430/96, a qual não mais albergava esta limitação.
7. Em conseqüência, após o advento do referido diploma legal, tratando-se de tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, tornou-se possível a compensação tributária, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações, mediante a entrega, pelo contribuinte, de declaração na qual constem informações acerca dos créditos utilizados e respectivos débitos compensados, termo a quo a partir do qual se considera extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, que se deve operar no prazo de 5 (cinco) anos.
8. Deveras, com o advento da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, agregou-se mais um requisito à compensação tributária a saber: "Art. 170-A. 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."
9. Entrementes, a Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento de que, em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à

luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressaltando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios (EREsp 488992/MG).

10. In casu, a empresa recorrente impetrou mandado de segurança em 07/01/99, pleiteando a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de PIS com débitos, impostos e contribuições administrados pela SRF.

11. À época do ajuizamento da demanda, vigia a Lei 9.430/96, sem as alterações levadas a efeito pela Lei 10.637/02, sendo admitida a compensação entre quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, desde que atendida a exigência de prévia autorização daquele órgão em resposta a requerimento do

contribuinte, que não podia efetuar a compensação sponte sua, o que denota que o pleito estampado na petição inicial não poderia, com base no direito então vigente, ser acolhido.

12. Embargos de divergência rejeitados.

CONCLUSÃO

Conforme exposto neste trabalho, o Superior Tribunal de Justiça - STJ já firmou o entendimento de que a compensação rege-se pelas leis vigentes à época de sua implementação.³⁰

Noutras palavras, sob a ótica deste Tribunal, a norma individual e concreta que institui a compensação – pela qual são extintos tanto o crédito tributário quanto o débito do fisco – deverá ser expedida em observância às normas gerais e abstratas vigentes.

No caso de demanda judicial, o Superior Tribunal de Justiça - STJ posiciona-se pela aplicação das regras vigentes no momento do ajuizamento da demanda, ao fundamento da necessidade de prequestionamento da matéria, não obstante o fato de o contribuinte poder se valer da norma superveniente no momento em que for implementar a compensação.

Não obstante respeitável entendimento, com base nos argumentos tecidos no presente trabalho acadêmico, entende-se que a decisão judicial já deve contemplar a norma superveniente.

³⁰ Entendimento posteriormente ratificado no RECURSO ESPECIAL Nº 1.137.738 - SP. RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JULGADO: 09/12/2009.

Com efeito, é esta a previsão do artigo 462 do Código de Processo Civil, que veicula norma especial que não está adstrita à regra geral contemplada no artigo 264 do mesmo diploma legal.

Ademais, a aplicação da norma superveniente na solução da lide vai ao encontro do princípio da efetividade, que rege o direito processual civil, pelo qual a prestação jurisdicional deve ser conduzida de forma a dar a máxima efetividade ao direito material tutelado.

De fato, a observância, por parte do Poder Judiciário, da norma superveniente que disponha sobre ao direito de compensar, no momento da elaboração da decisão judicial, poderá prevenir diversos problemas que o autor da ação poderá sofrer no momento de implementar a compensação, como, por exemplo, possíveis divergências de entendimento da Administração Tributária.

Logo, permite-se concluir que a decisão judicial expedida com base nas normas gerais e abstratas vigentes à época da prolação será dotada de maior efetividade e evitará futuros embaraços que o contribuinte-autor poderá enfrentar no momento de aproveitamento do direito material pleiteado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em direito. Disponível em: Revista CEJ, n.º. 7. Brasília, abril de 1999.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2007.

AMARAL. Paulo Adyr Dias do. Algumas reflexões acerca da compensação tributária. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=14133>.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16^º Ed. São Paulo. Saraiva. 2010.

ARRUDA ALVIM, Eduardo. Mandado de segurança no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 1998.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de direito processual, volume um. 14. ed. Rio de

Janeiro: Lumen Juris.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24 ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do indébito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CONRADO, Paulo César. Processo cautelar e procedimentos especiais. São Paulo: Fiúza, 1998.

_____. Teoria geral do processo. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. Compensação tributária e processo. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

CRETELLA JÚNIOR, José. Curso de Direito Romano: o direito romano e o direito civil brasileiro. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Mandado de segurança. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LUNARDELLI, Pedro. Decisões judiciais e tributação. Disponível em: Caderno de pesquisas tributárias nº. 19. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

MARINONI, Luiz Guilherme. O direito à tutela jurisdicional efetiva na perspectiva da teoria dos direitos fundamentais. Rio de Janeiro, 2006.

MELLO, Ana Claudia Collaço de; et al. Metodologia da pesquisa: livro didático. 3. ed. Palhoça: Unisul Virtual, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. As fontes do direito tributário. São Paulo: Max Limonad,

2001.

NEGRÃO, Theotônio; GOUVEA, José Roberto Ferreira. Código de processo civil e Legislação Processual em Vigor. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. Monografia Jurídica: orientações metodológicas para o trabalho de conclusão de curso. 3. ed. Porto Alegre: Síntese, 2003.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume dois: Teoria Geral das Obrigações. 21. ed. Atualizador: GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

PAULSEN, Leandro – Curso de direito tributário: completo. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

PAULSEN, Leandro – Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. Compensação e restituição de tributos. IOB, Repertório de Jurisprudência. São Paulo: IOB, janeiro de 1996.

_____. Classificações no sistema tributário brasileiro. Disponível em: Justiça Tributária: 1º Congresso internacional de direito tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____ e CONRADO, Paulo César. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. Disponível em: Revista Dialética de Direito Tributário nº. 86. São Paulo: Dialética, 2003.