



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito

FÁBIO CÉSAR COSTA JÚNIOR

**TUTELA PROVISÓRIA EM MATÉRIA DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: A ADI
Nº 4.296/DF COMO UMA DIRETRIZ INTERPRETATIVA PARA MAIOR
SEGURANÇA JURÍDICA.**

Brasília, Distrito Federal, Abril de 2022

FÁBIO CÉSAR COSTA JÚNIOR

**TUTELA PROVISÓRIA EM MATÉRIA DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: A ADI
Nº 4.296/DF COMO UMA DIRETRIZ INTERPRETATIVA PARA MAIOR
SEGURANÇA JURÍDICA.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Profº. Drº. Luiz Alberto Gurgel de Faria

BANCA EXAMINADORA

Profº. Drº. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador - Presidente)

Profº. Drº. Antônio de Moura Borges
(Membro)

Profº. Drº. Arthur Maria Ferreira Neto
(Membro)

AGRADECIMENTOS

Mesmo que não tenha havido uma contribuição direta para a concepção e desenvolvimento deste trabalho, certamente eu estaria sendo injusto (ou ingrato, numa categorização mais precisa), àqueles que, de forma sutil e por tanto tempo, têm me ajudado nas pequenas coisas que acabam por refletir em meus estudos; e, sendo este um trabalho de finalização de um curso que se pretende primar pela justiça, nada mais adequado que uma nota de agradecimento por tais pessoas. Assim, pois, registro singelos agradecimentos a meus pais, que, pelos seus meios e no limite de suas possibilidades, ajudaram-me no acesso de uma educação formal.

Agradeço à pessoa de Maria Virgínia, que, por ser quem é, afla em mim o anseio de ser alguém melhor a cada dia.

Agradeço, também, ao meu professor e orientador, dr^o. Luiz Alberto Gurgel de Faria, que, de forma pragmática e facilitadora, proporcionou a feitura deste trabalho sem extenuações.

LISTA DE ABREVIATURAS

CTN	Código Tributário Nacional
CC/16	Código Civil de 1916
CF/88	Constituição Federal de 1988
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
STF	Supremo Tribunal Federal
MS	Mandado de Segurança
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CPC/15	Código de Processo Civil de 2015
STJ	Superior Tribunal de Justiça
REsp	Recurso Especial
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
RE	Recurso Extraordinário
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CADIN	Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais
IRPJ	Renda das Pessoas Jurídicas
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

RESUMO: Trata-se de uma análise a respeito da possibilidade ou não de se afastar o art. 170-A do Código Tributário Nacional à luz de uma reinterpretação proveniente da ADI nº 4.296/DF — em que se julgou inconstitucional dispositivo da Lei do Mandado de Segurança que impossibilitava concessão de liminar em matéria de compensação tributária. São abordados, ao longo deste trabalho, capítulos a respeito do instituto da compensação tributária; do histórico jurisprudencial sobre tutelas provisórias contra a Fazenda Pública; a origem e o *status quo* do art. 170-A; e, por fim, uma possibilidade de reinterpretação do art. 170-A à luz da supracitada ADI. Como conclusão, depreende-se ser possível uma releitura do referido artigo, segundo a sistemática de precedentes vinculantes, a ponto de afastar sua aplicação.

PALAVRAS-CHAVE: Artigo 170-A, CTN; Compensação Tributária; Tutela provisória.

ABSTRACT: This is an analysis of the possibility or not of departing from art. 170-A of the National Tax Code in the light of a reinterpretation from ADI n° 4.296/DF — in which the provision of the Writ of Mandamus Law that made it impossible to grant an injunction on tax compensation was deemed unconstitutional. Throughout this work, chapters about the institute of tax compensation are discussed; the jurisprudential history on provisional injunctions against the Public Treasury; the origin and status quo of art. 170-A; and, finally, a possibility of reinterpretation of art. 170-A in light of the aforementioned ADI. As a conclusion, it appears that it is possible to reread the aforementioned article, according to the system of binding precedents, to the point of ruling out its application.

KEY WORDS: Article 170-A, National Tax Code; Tax Compensation; Provisional protection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 — DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	9
CAPÍTULO 2 — DO HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL SOBRE CONCESSÃO DE TUTELA PROVISÓRIA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA	13
CAPÍTULO 3 — ARTIGO 170-A: SUA ORIGEM E AS CONTROVÉRSIAS ADVINDAS DE SUA NORMA.	20
3.1 DO STATUS QUO DO ART. 170-A DO CTN	20
3.2. EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEGUNDO A NORMA DO ART. 170-A.	21
3.3. EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	26
CAPÍTULO 4 — JULGAMENTO ADI Nº 4.296/DF: UMA DIRETRIZ DE REVISÃO À JURISPRUDÊNCIA?	28
4.1. POSSIBILIDADE DE LIMINAR EM MATÉRIA DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	28
4.2. UMA INTERPRETAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN À LUZ DO SISTEMA DE PRECEDENTES	32
CONCLUSÃO	36

INTRODUÇÃO

“Embora deva ser no mínimo indesejável, para um Estado Democrático, dar decisões desiguais a casos iguais, estranhamente não há qualquer reação a essa situação na doutrina e na praxe brasileiras. É como se estas decisões não fossem vistas ou fossem admitidas por serem inevitáveis. A advertência de que a lei é igual para todos, que sempre se viu escrita sobre a cabeça dos juízes nas salas do civil law, além de não mais bastar, constitui piada de mau gosto àquele que, em uma das salas do Tribunal e sob essa inscrição, recebe decisão distinta da proferida – em caso idêntico – pela Turma cuja sala se localiza metros mais adiante, no mesmo longo e indiferente corredor do prédio que, antes de tudo, deveria abrigar a igualdade de tratamento perante a lei.”

Luiz Guilherme Marinoni. Precedentes Obrigatórios. São Paulo: Ed. RT, 2010. p. 101.

Este trabalho visa a tratar de um problema pontual no panorama do Direito Tributário, mas cujas repercussões certamente atingem não só ao jurisdicionado, mas também ao fisco e aos órgãos jurisdicionais. É bem verdade dizer que não se trata de um problema novo; e, a depender do desfecho a que se tenha na praxe jurídica, alguns diriam, até, que estaríamos a voltar às décadas passadas.

Vale esclarecer, de antemão, que não se pretende esgotar, aqui, assuntos de finanças públicas — atinentes, por exemplo, às supostas interferências que uma decisão jurisdicional provisória viria causar no planejamento fiscal de um ente federativo —, muito menos se almeja exaurir, à forma de um tratado, institutos da processualística civil a fim de demonstrar os pontos positivos e negativos de nosso cenário, para só então encontrar uma resposta a um problema tributário. Não. O propósito é mais modesto: analisar a (im)possibilidade de concessão de tutela provisória para compensação tributária, à luz de um panorama jurídico que já possuímos, mas que, até o momento, não tem sido plenamente explorado, a ponto de gerar incoerências nas resoluções de questões tributárias.

Para maiores esclarecimentos prévios, este trabalho é essencialmente dividido em quatro capítulos. No primeiro, trata-se propriamente do instituto da compensação tributária: suas origens e a essência regulatória naquilo que lhe é essencial para delimitar a problemática a respeito da (im)possibilidade de tutela provisória em matéria de compensação tributária. No segundo, o histórico da controvérsia é mais detalhado em seus aspectos legal e jurisprudencial. Já no terceiro, cuida-se do atual estado do art. 170-A, CTN, no ordenamento jurídico, bem como dos efeitos atinentes à sua aplicação. No quarto — e último capítulo —, traça-se uma relação entre o que foi decidido na ADI nº 4.296/DF e a possibilidade de se afastar o dispositivo referido.

CAPÍTULO 1 — DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sob uma perspectiva civilista, as relações jurídicas de natureza patrimonial incluem as de espécie obrigacional, que são moldadas a partir de um vínculo jurídico entre duas partes. Do mesmo modo, sob a ótica tributária, esse elo consiste no direito de exigência (por parte do credor) e no direito de satisfação da obrigação (em dar, fazer ou não fazer, por parte do devedor), estabelecendo-se somente quando todos os elementos ou critérios da hipótese incidência se concretizarem no fato jurídico tributário.

A convergência entre um crédito e um débito tributário entre o sujeito passivo e o sujeito ativo abre margem ao instituto da compensação tributária como forma de satisfação daquilo que se deve em matéria de tributo.

A compensação é uma das modalidades de extinção de crédito tributário prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66 – CTN). Não originária do direito tributário, o instituto adveio do Código Comercial (Lei nº 556, de 1850), que primeiro disciplinou a compensação no direito positivo brasileiro, em seu art. 439¹.

Com o decorrer do tempo, o Código Civil de 1916 (CC/16), sob inspiração jurídica francesa, adotou a compensação nos artigos 1.009 a 1.024. Na definição do art. 1.009 do mesmo diploma legal, o instituto se perfazia na ocasião em que duas pessoas fossem, ao mesmo tempo, credoras e devedoras de obrigações, realizando-se a extinção até onde se compensassem.

Ainda sob a perspectiva do Direito Civil, Washington de Barros Monteiro e Teixeira de Freitas, chegaram a definir o instituto da seguinte forma: o primeiro, como a extinção de duas obrigações cujos credores são ao mesmo tempo devedores um do outro²; ao passo que o segundo autor³ definia como o desconto que reciprocamente se faz quando, entre duas pessoas, uma deve à outra.

¹ Art. 439 – Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça a compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem. BRASIL, Lei nº 556 de 1859, art. 439. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm#:~:text=O%20filho%20maior%20de%201,efeitos%20legais%20nas%20negocia%C3%A7%C3%B5es%20mercantis>. Acesso em 27.02.2022>.

² MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, Editora Saraiva: 4º volume – 1º parte (Direito das Obrigações) p. 307, 2000.

³ FREITAS, Augusto T. de. Consolidação das Leis Civis. Edição Ed. fac-sim. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial. 1876.

Agora, posto que o instituto da compensação tenha origem no Código Civil, Schoueri explica⁴ que sob a ótica tributária o instituto não se aplica exatamente aos moldes civilistas. Isso porque a previsão do art. 274 do Código Civil de 1916 prolongava o instituto à matéria fiscal, mas o referido artigo (cujo conteúdo era de Lei Complementar conforme art. 146 da Constituição Federal) foi revogado pela Lei nº 10.777/2003. Desse modo, o que se considera para fins de conceituação em matéria tributária é a previsão do art. 170 do CTN⁵: que haja liquidez e certeza dos créditos (muito semelhante à norma de direito civil), ao acréscimo de que eles possam ser vencidos ou vincendos.

Importa dizer que nosso entendimento a respeito do direito à compensação segue no sentido de que ele não decorre diretamente do CTN, mas da intermediação de lei específica que assim autorize. Contudo, é pertinente citar posicionamento doutrinário cuja defesa se faz ao direito irrestrito à compensação por haver fundamentação constitucional⁶, embasada nos princípios do direito à propriedade (art. 5º, XXII, da Constituição), do devido processo legal (art. 5º, LIX, CF/88), da legalidade (art. 150, I, CF/88) e da moralidade pública (artigo 37, caput, da CF/88)⁷; e, como contraponto, há quem sustente a impossibilidade de se compreender o instituto como um direito subjetivo ilimitado do contribuinte, tal qual um poder incondicionado, “*independentemente de qualquer previsão legal*”⁸.

O primeiro entendimento decorre do seguinte raciocínio: de que o direito à compensação tributária é de natureza potestativa — porque, uma vez oposto em face do contraente, extingue imediatamente o direito de crédito deste em face do contraído⁹. Noutras palavras, Clécio Nunes esclarece que, havendo cumprido os requisitos legais, a Fazenda não

⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 10ª edição, 2020, p. 711.

⁵ 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.

Código de Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27.01.2022.

⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, 1998, p. 379; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Questões atuais de direito tributário. São Paulo: iEditora, 2002, pps. 168. p. 116; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 198.

⁷ Nesse sentido são os entendimentos de SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. 1ª ed, Cap. 4. Fortaleza e São Paulo: Instituto Cearense de Direito Tributário (ICET) e Editora Dialética, 2001, p. 73-74.

⁸ NETO, Arthur M. F. Pandemia da COVID-19 e a possibilidade excepcional de compensação antes do trânsito em julgado. Em *A pandemia da COVID-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. 1ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020. p.16;

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 476, v. III. São Paulo: Atlas, 2003.

pode se escusar à opção do contribuinte pela compensação.¹⁰ Seguindo esse entendimento, há, na doutrina¹¹, sustentação de que até mesmo o instituto da compensação seja cabível sendo ausente a lei ordinária que a discipline.

Já o segundo entendimento se escora na literalidade do artigo 170 do CTN, quando declara incumbência à Lei a fixação de condições e garantias imprescindíveis para o exercício da pretensão compensatória por parte do contribuinte — e somente a partir dessa existência há de se falar em direito à compensação¹². Noutras palavras: sendo uma forma de extinção do débito tributário, a compensação somente é possível havendo lei que a autorize, e dentro de seus limites; assim, é de se dizer que inexistente um direito garantido à compensação ampla e incondicionada¹³.

Apesar dessa controvérsia, que em verdade se trata de discussão a respeito da natureza jurídica do instituto (a qual influenciará em aspectos jurídicos como prazo de decadência, bem como da devida diferenciação entre direito à compensação e direito à restituição, entre outros aspectos)¹⁴, optamos, aqui, por um recorte temático cujo enfoque é a possibilidade de tutelas provisórias em matéria de compensação tributária, especialmente quanto ao conteúdo do art. 170-A do CTN.

Seguindo o já exposto acima (de que “o direito à compensação segue no sentido de que ele não decorre diretamente do CTN, mas da intermediação de lei específica que assim autorize.”), a autorização a que se reporta o art. 170 poderá ser federal, estadual ou municipal, conforme competência constitucional para se instituir o tributo em análise — havendo a possibilidade, inclusive, de estabelecer limitações e condição para o instituto. Nesse sentido, o art. 66 da Lei 8.383/1991 somado aos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são os dispositivos que regulam a matéria em âmbito federal¹⁵.

A regulamentação por meio do art. 66, §1º, da Lei 8.383/91 estabelece que a compensação somente deverá ocorrer entre os tributos e contribuições de mesma espécie;

¹⁰ NUNES, Cleucio Santos. Curso Completo de Direito Processual Tributário. 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 242.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Repetição do indébito e compensação no direito tributário (coord.). São Paulo-Fortaleza: Dialética/Instituto Cearense de Estudos Tributários – CET, 1999. p. 10.

¹² NETO, Arthur M. F. Pandemia da COVID-19 e a possibilidade excepcional de compensação antes do trânsito em julgado. *A pandemia da COVID-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. 1ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020, Ibid, p.17.

¹³ SCHOUERI. Luis Eduardo. Ibid, p. 712.

¹⁴ A respeito do tema, vale a pena conferir: MACHADO, Hugo de Brito. Imprescindibilidade da Ação Declaratória do Direito de Compensar Tributo Indevido. *Problemas de Processo Judicial Tributário*, 2º Vol., Dialética, 1998, p. 118.; MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*, Tomo I, p. 139. Editora Revista dos Tribunais. 2016. MACHADO, Schubert de Farias, *O Direito à Repetição do Indébito Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

¹⁵ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 403-406.

enquanto que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 (posteriormente alterada pela Lei nº 10.637/2002¹⁶) determinam a utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para quitação de quaisquer tributos e contribuições mediante pedido do contribuinte **após anuência** da Receita Federal do Brasil.

Vale esclarecer que há uma certa diferença entre a compensação prevista no art. 170 do CTN a que consta nos comandos das previsões legais citadas (a saber, o art. 66, da Lei 8.383/1991; e os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96). É que o 170 do CTN pressupõe existência de crédito tributário — noutras palavras: com lançamento já realizado; enquanto que nas outras previsões, por outro lado, considera-se tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi realizado e que, inclusive, o fato gerador pode ainda nem ter ocorrido. Nesse sentido, é pertinente considerar que a compensação autorizada no art. 66 da Lei 8.383/1991 e artigos os 73 e 74 da Lei 9.430/96 diz respeito aos casos de lançamento por homologação, sendo claro o comando de que a compensação dar-se-á pelo próprio contribuinte, sendo atribuição dele e não da autoridade administrativa¹⁷.

Para entendermos a controvérsia a respeito da (im)possibilidade de se compensar antes do trânsito em julgado, no próximo capítulo trataremos do histórico de aplicabilidade da concessão de tutela provisória contra a Fazenda Pública.

¹⁶ Demes Britto disserta que a alteração sofrida pelo artigo 74 da Lei 9.340/96 possibilitou a compensação dos tributos e contribuições federais apurados pelo sujeito passivo da declaração de compensação extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória de sua subsequente homologação no prazo de cinco anos, e assim houve uma evolução normativa ao se possibilitar a compensação tributária (cenário não previsto pela Lei nº 8.383/91, que indicava necessidade de homologação do fisco). V. BRITTO, Demes. A Inconstitucionalidade da Nova Lei do Mandado de Segurança em Matéria Tributária. Revista de Estudos Tributários, v. 13, nº 75, set./out, 2010. p. 21.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária**. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. pp. 280/281.

CAPÍTULO 2 — DO HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL SOBRE CONCESSÃO DE TUTELA PROVISÓRIA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA

A razão que justifica as restrições à concessão de liminares contra a Fazenda Pública se justifica diante do nosso sistema de jurisdição una. Embora seja o poder de cautela inerente ao Poder Judiciário¹⁸, até para se garantir o resultado útil do processo (fundamento da inafastabilidade da justiça), a própria estrutura de jurisdição una que temos acaba por reduzir a possibilidade de liminar contra a Fazenda Pública em razão do princípio da separação dos poderes. Isso porque, explica Benucci¹⁹, o Poder Judiciário tem o controle legal não só das atividades entre os particulares, mas também dos atos administrativos advindos da Fazenda Pública. Assim, no sistema de jurisdição una, existem algumas limitações atinentes à efetividade de comandos judiciais dirigidos contra a Administração Pública, em razão da fragmentação do poder estatal, de vez que o Poder Judiciário não poderia restringir a atividade dos demais Poderes constituídos.

Considerando essa conjuntura, a Lei Complementar nº 104, editada em 2001, introduziu o art. 170-A²⁰ no Código Tributário Nacional, prevendo a impossibilidade de compensação tributária (em objeto de lide judicial pelo sujeito passivo) antes do trânsito em julgado. Contudo, por outro lado, após a edição dessa Lei, o sistema jurídico constitucional sofreu diversas alterações, como por exemplo a Emenda Constitucional nº 45/2004, que inseriu o direito fundamental à duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII), cultivando, assim, questionamentos à aplicação peremptória a toda e qualquer controvérsia judicial que busque resguardar um direito à compensação.

Antes de tratarmos diretamente do art. 170-A, vale relembrar o desenvolvimento jurisprudencial até se alcançar o entendimento uniformizado quanto à impossibilidade de tutela provisória em matéria de compensação tributária.

¹⁸ CUNHA, Leonardo J. da. A Fazenda Pública em Juízo. 8ª Edição. São Paulo: Dialética. 2010. p 231

¹⁹ BENUCCI, Renato Luiz. Antecipação da Tutela em face da Fazenda Pública. São Paulo. Dialética, 2001, p. 39.

²⁰ 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 2001).

A década que se seguiu logo após a promulgação da Constituição de 1988 favoreceu o processo de constitucionalização do Direito Processual. Nunes e Cavalcanti²¹ comentam a respeito desse período e também da doutrina, traçando o estado da arte da época:

parte da doutrina passou a defender que a interpretação literal dos dispositivos integrantes deste sistema, poderia ofender (i) o princípio da inafastabilidade da jurisdição estatal, positivado no art. 5º, XXXV, CF/88, e todo seu corolário, composto pelo princípio da efetividade da tutela, pelo poder geral de cautela do juiz e pela duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/88); (ii) o princípio da isonomia (art. 5º, caput, CF/88), bem como (iii) os valores de cooperação processual e celeridade que inspiraram o CPC/2015²².

E nesse ínterim é que a Suprema Corte chegou a enfrentar questão a respeito das tutelas provisórias contra a Fazenda Pública — referimo-nos às Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) de nº 223/DF e de nº 1.576/DF, em que se se fixaram os principais óbices à utilização de tais tutelas²³. Na ADI nº 223/DF, consolidou-se o juízo sobre a necessidade de controle da razoabilidade de leis restritivas ao poder cautelar; admitindo-se, contudo, requisitos e delimitações legais — havendo de se considerar o risco de desorganização das finanças públicas e o devido processo legal. Na segunda ADI citada, o Plenário da Corte Constitucional afastou a eficácia do art. 1º da Medida Provisória nº 1.570/1997, que possibilitara, sob fundamento nos artigos 273 e 461 do Código de Processo Civil de 1973, o cabimento de tutela antecipada contra a Fazenda Pública.

Após esses julgamentos — explicam Marinoni e Mitidiero — três diretrizes jurisprudenciais se constituíram na Corte. A primeira corrente, dirigida pelo ministro Celso

²¹ CAVALCANTE, Caio N. S.; NUNES, Cleucio S. Inconstitucionalidade da Vedação à Concessão de Tutelas Provisórias Contra a Fazenda Pública nas Ações de Repetição de Indébito Tributário. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP – UER. Vol. 22, nº 15, pp.147-174. Rio de Janeiro: 2021, p.150.

²² Nesse sentido, Cleucio Nunes e Caio Cavalcante (op. cit.) citam:

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Direito fundamental à tutela adequada e efetiva. In: SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. Curso de Direito Constitucional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Cap. 5.3, p. 832; BUENO, Cássio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil Anotado. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1016; MILLER, Cristiano Simão. Art. 1.059. In: ALVIM, A. A., et al. Comentários ao Código de Processo Civil - Lei n. 13.105/2015. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1259; CAIS, Cleide Previtali. O processo tributário. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 418; MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial. 12ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 668; LOPES, João Batista. Tutela antecipada no processo civil brasileiro. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 115; VEIGA, Daniel Brajal, et al. Tutela provisória: questões polêmicas. In: BUENO, C. S., et al. Tutela Provisória no CPC: dos 20 anos de vigência do art. 273 do CPC/73 ao CPC/2015. 2ª ed., Cap. 24, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 557-562.

²³ STF, Pleno, MC na ADI 223/DF, Rel. Min. Paulo Brossard, Rel. p/ Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 05.04.1990, DJ 29.06.1990; STF, Pleno, MC na ADI nº 1.576/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16 abr. 1997. DJ 06 jun. 2003, p. 131-133. Na ADI 223/DF.

de Mello, considerava que a lei que veda a concessão de liminares ia de encontro com o inciso XXXV, do art. 5º do Texto Constitucional. A segunda corrente, capitaneada pelo ministro Moreira Alves, defendia que a vedação à antecipação de tutela provisória do direito material não era fator que se negasse acesso ao judiciário, visto que a satisfação definitiva seria realizada no provimento judicial correspondente. E a terceira corrente, liderada pelo ministro Sepúlveda Pertence — vencedora à época — entendia que não seria adequado entender inconstitucionais quaisquer limitações legais à outorga de liminares, havendo a necessidade de se analisar a especificidade de cada lei restritiva sopesando-se, em cada caso, com o princípio da razoabilidade²⁴.

Quanto à possibilidade de concessão de liminares contra a Fazenda Pública, notamos que várias modificações de entendimento ocorreram dentre os Tribunais Superiores. Após a manifestação da Corte Constitucional na Medida Cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 04/DF (ADC nº 04/DF), entre esses tribunais não houve consonância de entendimento acerca do cabimento da antecipação de tutela provisória contra a Fazenda Pública²⁵. Se por um lado um órgão do judiciário entendia pela vedação irrestrita de tais concessões²⁶, por outro lado, com o passar do tempo, tornou-se preponderante o entendimento de ser possível a concessão de tutela provisória em “*hipóteses especialíssimas, nas quais a denegação do pedido implicaria em ameaça à própria sobrevivência do demandante*”²⁷.

Caio Cavalcante e Cleucio Nunes²⁸ explicam que entre os anos de 1999 e 2003 inaugurou-se uma primeira fase de entendimento jurisprudencial de “*consideração com temperamentos das restrições*”. Foi um período marcado por um afastamento do que foi fixado na ADC nº 04/DF: “*em situações especialíssimas, nas quais resta evidente o estado de necessidade e a exigência da preservação da vida humana, sendo, pois, imperiosa a antecipação da tutela como condição, até mesmo, de sobrevivência para o jurisdicionado*”²⁹. Uma segunda fase se desenvolveu entre os anos de 2001 e 2007, em que se caracterizou pela interpretação restritiva dos casos previdenciários, fixando-se a ideia de que a decisão na ADC

²⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Direito fundamental à tutela adequada e efetiva. In: SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. Curso de Direito Constitucional. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 1107-1110.

²⁵ CAVALCANTE, Caio N. S.; NUNES, Cleucio S. Inconstitucionalidade da Vedação à Concessão de Tutelas Provisórias Contra a Fazenda Pública nas Ações de Repetição de Indébito Tributário. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP – UER. Vol. 22, nº 15, pp.147-174. Rio de Janeiro: 2021. P.171.

²⁶ STJ, 5ª Turma, REsp 217.743/CE, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j.28.08.2001, DJ 22.10.2001.

²⁷ STJ, 6ª Turma, REsp 463.778/RS, Rel. Min. Vicente Leal, j. 26.11.2002, DJ 19.12.2002. p. 3.

²⁸ NUNES, Cleucio S. CAVALCANTE, Caio N. S. Op. cit., p.171-173.

²⁹ STJ, 5ª Turma, REsp 409.172/RS, Rel. Min. Felix Fischer, j. 04.04.2002a, DJ 29.04.2002. p. 1

nº 04 não se aplica em matéria de natureza previdenciária³⁰. Como resultado adveio a Súmula 729 do STF³¹, cujo enunciado mitigou os efeitos da decisão proferida na supramencionada ADC, esclarecendo que a vedação à concessão de liminares não pode ser absoluta. Cavalcanti e Nunes³² ainda rememoram que, em precedentes posteriores³³, admitiu-se aplicação analógica da Súmula 729 do Supremo Tribunal Federal (STF), para quaisquer processos em que se pretendia concessão de benefícios previdenciários.

Noutro período, de 2005 a 2009, foram diversas as demandas, nos tribunais superiores, que questionavam os óbices doutrinários à concessão de tutelas provisórias contra a Fazenda Pública — sobretudo quanto ao óbice de reexame necessário e do óbice do regime de precatórios. Renato Luís Benucci³⁴ sintetiza os obstáculos contrapostos à admissibilidade de tutela antecipada em face da Fazenda Pública:

A tendência inicial entre os autores apontava para a não aceitação da antecipação de tutela em face da Fazenda Pública, e baseava-se, essencialmente, em três argumentos principais: disposições legais previstas nas Leis nº 8.437/92 (posteriormente abarcadas pela Lei nº 9.494/97); o reexame necessário como condição de eficácia da decisão proferida contra a Fazenda Pública (art. 475, inc. II, do Código de Processo Civil); e a obrigatoriedade de que a realização dos pagamentos, por força de sentenças judiciais condenatórias contra a Fazenda Pública, deve guardar respeito à ordem cronológica dos precatórios requisitórios de pagamento (dispositivo previsto no art. 730 do Código de Processo Civil, consagrado constitucionalmente pelo art. 100 da Constituição Federal de 1988).

Passado esse período, adveio, então, a terceira fase de sequência jurisprudencial, a de superação dos óbices doutrinários³⁵. Desse período adveio aprovação da

³⁰ STF, Pleno, Rcl 1.122/RS, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 30.05.2001, DJ 06.09.2001.

³¹ STF, ADC 4, Tribunal Pleno, j. 01.10.2008, rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello: A decisão na ADC-4 não se aplica à antecipação de tutela em causa de natureza previdenciária.

³² CAVALCANTE, Caio N. S.; NUNES, Cleucio S. p. 171, op. cit.

³³ STJ, 5ª Turma, AgRg no REsp 567.932/RS, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 03.04.2007, DJ 14.05.2007.

³⁴ BENUCCI, Renato Luís. *Antecipação da tutela em face da fazenda pública*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47-48. Os mesmos óbices também são relacionados, *verbi gratia*, por BUENO, Cássio Scarpinella. *Tutela antecipada*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 136; por MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Estudo sistemático da tutela antecipada: os princípios constitucionais da igualdade e do acesso à jurisdição nas ações contra o poder público*. Fortaleza: Nacional, 2003a, p. 204-210; e por MARINONI, Luiz Guilherme. *A antecipação da tutela*. 7. ed.rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002., p. 270-279.

³⁵ Cavalcanti e Nunes (op. cit., p. 171) escrevem o seguinte sobre o assunto: REsp 749.082/RN traz uma sumarização de alguns dos precedentes mais importantes que afastam o obstáculo do reexame necessário (STJ, 1ª Turma, REsp 749.082/RN, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 16.03.2006, DJ 10.04.2006). No REsp 834.678/PR, por sua vez, o relator Min. Luiz Fux aponta que há incompatibilidade na submissão das tutelas antecipadas ao sistema de precatórios, visto que essas não podem ser postergadas em face da “efetividade, auto-executoriedade e mandamentalidade ínsita aos provimentos de urgência” (STJ, 1ª Turma, REsp 834.678/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.06.2007, DJ 23.08.2007. p. 16).

(nova, à época) Lei do Mandado de Segurança (MS) — Lei 12.016/2009 —, cuja necessidade se deu pelo fato de que,

“a partir da discussão dos óbices doutrinários à concessão de tutelas provisórias contra a Fazenda Pública, a partir da ADC 04/DF, a utilização do MS – e das liminares em MS, por certo – cresceu significativamente. Em face disso, o art. 7º, § 2º, da Lei 12.016/2009, ecoando diversas vedações mais antigas, excluiu, dentre outras, a possibilidade de concessão de liminares nos casos de compensação tributária”³⁶.

Vale ressaltar, especificamente sobre esse dispositivo, que a Suprema Corte julgou-o inconstitucional na ADI nº 4.296/DF, em sessão plenária realizada no dia 09 de junho de 2021. Tal decisão certamente abre mais um capítulo à controvérsia — cuja questão jurídica será devidamente abordada mais adiante neste trabalho.

A quarta fase do panorama jurisprudencial se deu no afastamento das vedações em casos variados. Foi nesse período que se definiu que questões atinentes a descontos tributários ilegais não se ajustam às limitações à concessão de antecipação de tutela contra a Fazenda Pública³⁷, entendimento fundamentado em precedente do Superior Tribunal de Justiça, em que se confirmou a viabilidade de tutela provisória a fim de impedir desconto de contribuição previdenciária sobre valor pago a título de função comissionada³⁸.

Em consonância com um entendimento menos restritivo, a Corte Constitucional também fixou entendimento de que, sendo a concessão de vantagem pecuniária efeito secundário à concessão da tutela antecipada, a vedação à permissão de tutela provisória deve ser afastada³⁹.

Para além desse cenário no judiciário, vale dizer que após as alterações legislativas advindas por meio da Lei Complementar nº 104/2001 e pela Lei nº 11.051/04 — que adicionou a alínea “d” ao inciso II do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/1996 —, decisões do

E, a respeito da doutrina, vale conferir, para maiores esclarecimentos, MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de Direito Processual Civil: medidas de urgência, tutela antecipada e ação cautelar, procedimentos especiais. 4 e. São Paulo, Atlas, 2008, v. 3. p. 41; SALVADOR, Antônio Raphael Silva. Da ação monitória e da tutela jurisdicional antecipada. 2 e. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 68; CARNEIRO, Athos Gusmão. Da antecipação de tutela. 3ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.92; CONSTANTE, Francisco. A Fazenda Pública e a Antecipação Jurisdicional da Tutela. Revista dos Tribunais 718:20. MORAES, José Roberto de. As prerrogativas e o interesse da Fazenda Pública. In: BUENO, Cassio Scarpinella; PELICOLI, A. C. . Impossibilidade da compensação entre o AIR e o ICMS. Revista de Informação Legislativa , v. 34, p. 5-11, 1997. SUNDFELD, Carlos Ari. Direito processual público. São Paulo: Malheiros, 2004.

³⁶ NUNES, Cleucio S. CAVALCANTE, Caio N. S. p. 172, op. cit.

³⁷ STJ, 1ª Turma, AgRg no Ag nº 1.396.272/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 17 nov. 2011. DJe 22 nov. 2011.

³⁸ STJ, 1ª Turma, REsp 614.715/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 27.04.2004, DJ 30.08.2004.

³⁹ STF, 1ª Turma, Agr na Rcl 8.902/MG, Rel. Min. Rosa Weber, j. 05.08.2014, DJe 21.08.2014.

CARF⁴⁰ seguiam no sentido de proibir a compensação fundada em decisão judicial de caráter provisório sem extinção do mérito. Exceções haviam para os casos de judiciais anteriores ao acréscimo do art. 170-A⁴¹.

Após a promulgação do Código de Processo Civil, estando o art. 1.059 do CPC/2015 em pleno vigor, a inclinação ao posicionamento restritivo — de proteção à Fazenda Pública — se manteve na medida em que o referido artigo conferia às tutelas provisórias as mesmas restrições impostas à concessão de medidas liminares previstas na Lei nº 12.016/2009 e na Lei nº 8.437/1992. Cavalcante e Nunes elencam como exemplo disso o entendimento firmado no REsp 1.799.849/SP, em que o STJ afastou a vedação ao deferimento de tutela antecipada nas hipóteses de concessão de aposentadoria voluntária com proventos integrais, “dado que não implicaria aumento de despesas para a Fazenda, *‘porquanto o servidor passará a perceber da Administração os mesmos valores que percebia na atividade’*”⁴².

A partir desse cenário, alguns acórdãos⁴³ do CARF pautaram-se pela literalidade do art. 170-A do CTN, exigindo-se, para fins de garantir a homologação de compensação realizada, a existência de uma decisão transitada em julgado. Abaixo, segue trecho do acórdão da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF — cuja data de julgamento se deu em 26 de março de 2019 — em que se negou provimento ao Recurso Voluntário cujos pedidos de restituição tributária foram feitos sem que houvesse uma decisão judicial transitada em julgado⁴⁴:

7. Nesse cenário, **não poderia a Recorrente ter ingressado com os pedidos de restituição discutidos nos autos sem que uma decisão individual e concreta lhe outorgasse o devido respaldo**. Isto posto, ainda que alegue não ser o Mandado de Segurança a fonte de seu crédito, somente este poderia lhe socorrer, pois de outra forma não há fundamento jurídico que respalde o pedido de restituição de imposto recolhido em conformidade com a legislação vigente. 8. Assim, vez que apenas o Mandado de Segurança poderia servir como pressuposto do pedido de restituição discutido nos autos, entendo

⁴⁰ Nesse sentido são os acórdãos de nº: I) Acórdão 3202-000.508, cuja sessão de julgamento data de 24.05.2012; II) Acórdão 3802-001.131, cuja sessão de julgamento data de 28.06.2012; e o III) Acórdão 3101-000.870, cuja sessão de julgamento data de 11.08.2011.

⁴¹ Nesse sentido é o Acórdão 9303008.227, cuja sessão de julgamento data de 19.03.2019.

⁴² Cleucio Nunes e Caio Cavalcante (op. cit.) referem-se ao REsp 1.799.849/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 02.04. 2019, DJe 16.04. 2019, p. 7, julgado pela 2ª Turma do STJ.

⁴³ É o caso dos Acórdãos nº 3401-005.94, cuja sessão de julgamento data de 19.03.2019; e o de nº 2402-007.236, cuja sessão de julgamento data de 07.05.2019.

⁴⁴ Nesse caso em análise, recolheu-se contribuição de acordo com o art. 3, I, da Lei 9.718/98, que teve sua inconstitucionalidade declarada com efeito *erga omnes* pelo plenário da Corte Constitucional somente em 2008.

que os pedidos devam ser considerados não declarados, **haja vista que no momento de sua transmissão não havia transitado em julgado o Mandado de Segurança em que se discutia o direito da recorrente aproveitar os créditos relativos ao recolhimento da COFINS de acordo com a Lei n. 9.718/98.** 9. Por essa razão, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento. **(grifo nosso).**

Por outro lado, em sentido totalmente oposto, a 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF proferiu acórdão⁴⁵ em que afastou a literalidade do art. 170-A do CTN para sujeito a Administração Pública ao precedente vinculante da Corte Constitucional⁴⁶. Daí se nota que a aplicação do art. 170-A do CTN não pode “mais ser feita de forma divorciada do atual contexto histórico do sistema jurídico nacional, *i.e.*, de valorização de precedentes como fonte material de direito e, por conseguinte, como fomentador de expectativas jurídicas.”⁴⁷

No capítulo a seguir, analisaremos quais as controvérsias se apresentam diante da possibilidade de se ter um resguardo jurisdicional à compensação antes do trânsito em julgado, bem como dos efeitos advindos de um possível afastamento do art. 170-A.

⁴⁵ Acórdão 3402005.025, cuja sessão de julgamento data de 22.03.2018.

⁴⁶ Tratava-se do RE nº 357.950/RS, de relatoria do Min. Carlos Velloso — que julgou inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. O entendimento da Corte seguiu o entender de que, ao criar nova figura de segurados obrigatórios, tal dispositivo criou nova fonte de custeio da seguridade social, o que, ao teor do § 4º do art. 195 da Constituição, só poderia ser objeto de implementação por lei complementar. Ademais, nova contribuição fundada em receita bruta, e não em faturamento, resulta em nova fonte de custeio da seguridade social a exigir a formalidade de lei complementar (conf. Harada, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2005, p. 351.).

⁴⁷ RIBEIRO, Diego D. A compensação de tributos antes do trânsito em julgado. Conjur: Direto do CARF. 12 de junho de 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/direto-carf-compensacao-tributos-antes-transito-julgado#_ftn3. Acesso em 16.03.2022.

CAPÍTULO 3 — ARTIGO 170-A: SUA ORIGEM E AS CONTROVÉRSIAS ADVINDAS DE SUA NORMA.

3.1 DO STATUS QUO DO ART. 170-A DO CTN

Conforme já exposto em tópico acima, a Lei Complementar nº 104, editada em 2001, introduziu o artigo 170-A no Código Tributário Nacional, prevendo ser “*vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*”.

Sucedo que o nosso sistema jurídico recebeu diversas modificações após a edição do referido dispositivo, de forma que sua interpretação literal tem necessidade de uma análise de compatibilidade constitucional. E sobre tais modificações podemos elencar a Emenda Constitucional nº 45/2004, bem como as sistemáticas de julgamentos com Repercussão Geral, no STF; e os julgamentos de demandas repetitivas, no STJ⁴⁸ — institutos que, em sede de Recurso Extraordinário e Recurso Especial, acabam por privilegiar os princípios da razoável duração do processo e da segurança jurídica, além de reduzir o volume de casos idênticos remetidos às Cortes Superiores.

Noutro momento, ainda nesse “período de inovações”, foi modificada a Lei nº 10.522/02, por meio da Lei nº 12.844/13, possibilitando à Fazenda Nacional a discricionariedade de contestar, de recorrer ou desistir de recursos já interpostos nos casos em que exista decisão proferida — em conformidade, mais adiante, com a vigência do atual Código de Processo Civil, por meio do artigo 926, §2º do CPC⁴⁹.

⁴⁸ O instituto inserido no artigo 102, §3º, da Constituição Federal, e regulamentado inicialmente pela Lei 11.418/2007, que acrescentou os artigos 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil, e também pela Emenda 21 do Regimento Interno da Corte Constitucional. Essa última, publicada em 3 de maio de 2007, definiu o marco temporal do início de aplicação da repercussão geral.

⁴⁹ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.
§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Vale, também, citar os incisos IV, V e VI do art. 19 da Lei 10.522/02:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(...)

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

Desse cenário, advém a necessidade de se interpretar o art. 170-A do CTN em conformidade com a Constituição, bem como em harmonia às próprias decisões da Corte Constitucional que versam sobre a mesma matéria.

3.2. EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEGUNDO A NORMA DO ART. 170-A.

Em âmbito tributário, existe, como regra jurídica, a necessidade do trânsito em julgado quando o tributo pago, objeto de contestação judicial, é pressuposto para a certeza do indébito a ensejar compensação. O art. 170-A estabelece essa necessidade mesmo quando o tributo pago seja objeto de lide fundamentada na invalidade de dispositivo de legislação tributária que fixou determinada exação já paga, mas percebida como indevida. Isso porque, como explica Leandro Paulsen, resultar-se-ia inaplicável o supracitado dispositivo, quando se tratasse de mero erro por enquadramento legal, ou mesmo por erro de cálculo, ou mesmo se já houver inconstitucionalidade da lei incidente e o contribuinte ajuizar ação apenas para se discutir os critérios a se compensar⁵⁰. Vale esclarecer, contudo, que nosso posicionamento não coaduna com tal entendimento. É que a necessidade de se compensar advém da demonstração de existência do direito creditório, sendo variadas as origens de tal discussão: desde decisões judiciais definitivas (i.e., com “trânsito em julgado”), até pagamentos feitos a maior do que o devido por mero erro de apuração. Isso sem contar com casos em que a apuração de crédito é própria à sistemática de apuração do tributo em análise, como é o caso do saldo negativo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (...).

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 18ª Edição. 2017. p. 4403.

O entendimento sumular do Superior Tribunal de Justiça, consolidado na Súmula 212, já vedava essa extinção do crédito tributário por liminar⁵¹. Ademais, Marques⁵² destaca que antes mesmo da entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/01 o Código Tribunal Nacional já previa que, em se tratando de decisão judicial passada em julgado, produzia-se efeito de extinção do crédito tributário (art. 156, X, do CTN); daí a impossibilidade de autorizá-la por meio de tutela provisória ou medida liminar exatamente porque tais institutos produzem efeitos diferentes da decisão *passada em julgado* — da qual decorre o conceito de coisa julgada. Assim — Marques ainda explica — as razões de que não houve, por assim dizer, uma plena inovação no ordenamento jurídico com a inserção do art. 170-A são as seguintes: I) primeiro porque a decisão judicial não transitada em julgado nunca teve o efeito de **extinguir** o crédito tributário e, por conseguinte, não se autorizou essencialmente a compensação e seus efeitos próprios; II) segundo porque, por outra perspectiva, a **suspensão** da exigibilidade do crédito sempre foi possibilitada por meio de concessão de medida liminar (ou tutela provisória), pelo menos a partir da previsão constitucional de inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal). O caso em que o pronunciamento judicial é dispensado é aquele em que não se trata de questão de direito em si, como na situação de recolhimento por erro de fato ou de cálculo⁵³.

Noutra perspectiva, Arthur Ferreira Neto⁵⁴ defende que a limitação advinda do art. 170-A somente se mostrou no panorama jurisprudencial a partir da Lei Complementar nº 104, de 2001; sendo certo que antes da entrada em vigor desse dispositivo “nenhum impedimento legal havia para o exercício provisório da compensação de indébito tributário durante o transcurso de uma ação judicial.” E dessa constatação ressalta que a compensação, antes do trânsito em julgado, não seria, por si só, uma concepção inimaginável, sendo um “equivoco pensar que a proibição contida no referido artigo 170-A seja elemento constitutivo e essencial desse instituto jurídico” (idem). Ademais, explica ainda que a restrição de tutelas provisórias nas matérias de compensação tributária surgiu por mera opção legislativa, motivada na provisoriedade das decisões judiciais, que possibilita ao contribuinte compensar com fundamento tão somente na verossimilhança do direito arguido e também risco de dano advindo da demora do trânsito em julgado da ação.

⁵¹ STJ, 1ª Seção, Súmula 212, j. 11.05.2005, DJ 23.05.2005. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

⁵² MARQUES, Márcio Severo. A Lei Complementar n. 104/01 – o novo artigo 170-A do CTN e o direito à compensação. RDDT 69/97-109, jun. 2001.

⁵³ Idem.

⁵⁴ NETO, Arthur M. F, op. cit., p. 17.

“Portanto, as medidas liminares e tutelas antecipadas deferidas, naquela época, provocavam enorme insegurança para as autoridades fiscais que não conseguiam manter controle dos tributos que estariam sendo extintos por meio de compensações precárias, as quais poderiam ser invalidadas ou revistas a qualquer momento, bastando, para isso, a revogação da liminar antes concedida.”⁵⁵.

Em sua exposição de motivos, nota-se que o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999 indicava o propósito de proteger a definitividade e a liquidez do indébito tributário objeto da compensação judicial apresentada pelo contribuinte⁵⁶.

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.”

O que se nota, portanto, é a precaução do legislador em fornecer maior controle e previsibilidade às autoridades fiscais quanto aos atos de quitação de tributos.

Ainda a respeito do que se depreende da norma do art. 170-A, Dauto Júnior⁵⁷ argumenta que o dispositivo não apresentou óbice ao contribuinte, mas tão só ressaltou a segurança jurídica, “impedindo exclusivamente o aproveitamento de tributos que estejam sendo discutidos, quanto a sua validade/existência, pelo próprio contribuinte.”. E continua:

Em todos os casos de compensação (e são vários, o que será melhor analisado em outro estudo), pois tanto aquela prevista na Lei 8.383/91, art. 66 e suas alterações, que pode ser feita sem autorização, desde que entre tributos da mesma espécie da qual se originou o crédito, quanto aquela prevista pela Lei 9.430/96, arts. 73 e 74, que prevê o requerimento ao órgão administrativo, contudo, **podendo aproveitar qualquer tributo ou contribuição administrado pela mesma secretaria, sem contar até mesmo, para aqueles que assim entendem, aquela compensação prevista pelo próprio art. 170 do CTN, ainda, diriam, pendente de regulamentação (pois depende de liquidez e certeza)**, ficam condicionadas, sem qualquer prejuízo, aos ditames do art. 170-A do CTN que trata de forma geral a hipótese, de maneira que toda e qualquer compensação somente pode ser efetivada

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Projeto de Lei Complementar nº 77/1999 — Inteiro teor acessível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>. Acesso em 14.03.2022.

⁵⁷ Dalto Júnior, Gildo. A grande falácia em torno do artigo 170-A do CTN. *Âmbito Jurídico*, v. 4, n. 22, p. 30–35, nov./dez., 2001. p. 05

com o aproveitamento de tributo não questionado/contestado pelo sujeito passivo. **(grifo nosso)**.

É de se dizer, noutras palavras, que a vedação decorrente da norma é a de que a compensação de crédito tributário, antecipadamente permitida, ocasiona o efeito que somente o trânsito em julgado da decisão poderia gerar: o da extinção do crédito tributário, com base no art. 156, X, do Código Tributário Nacional. Assim, a compensação que extingue o crédito, conforme art. 156, II, do mesmo código, presume a ausência de litígio entre o fisco e o contribuinte. Portanto, o que se infere é que a regra do art. 170-A converge exclusivamente aos casos de “processo administrativo tributário” e não ao “processo jurisdicional”⁵⁸.

Agora, cabe, aqui, acentuar que decisão da Corte Constitucional em ações de controle concentrado de constitucionalidade⁵⁹, com eficácia *erga omnes*, em que se reconhece a inconstitucionalidade de dispositivo legal com fundamento no qual se efetivaram os recolhimentos indevidos, dispensa-se a necessidade de trânsito em julgado para se compensar⁶⁰. Essa diretriz encontra fundamento não só na doutrina, mas no próprio Texto Constitucional em seu art. 103-A⁶¹, como também na própria Lei 10.552/02, em seu artigo

⁵⁸ Bueno, Cassio Scarpinella. Curso Sistematizado de Direito Processual Civil, vol. 4: tutela antecipada, cautelar, procedimentos cautelares específicos. 6ª edição. São Paulo: Saraiva. 2014.p. 15.

⁵⁹ A saber: Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

⁶⁰ ROLIM, João Dácio; MARTINS, Daniela. Lei Complementar n. 104/01 – possibilidade de compensação dos valores indevidamente recolhidos antes da sua publicação sem a restrição prevista no art. 170-A do Código Tributário Nacional. RDDT 69/86-96, jun. 2001. Apud PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. Segue esse mesmo entendimento TRIGO, Régis Pallotta. Os efeitos do art. 170-A do CTN na autocompensação tributária. Repertório IOB de Jurisprudência 1/01, 1/16046, apud PAULSEN, 2017.

⁶¹ Nos seguintes termos:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá **efeito vinculante** em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por **objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. **(grifo nosso)**

19, a qual prevê diversas restrições à atuação de procuradores da Fazenda Nacional. O diploma legal estatui o seguinte⁶²:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo **Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;**

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em **sede de repercussão geral ou recurso repetitivo**; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e. (**grifo nosso**).

Assim, nota-se que a restrição do art. 170-A do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte busca compensar créditos tributários com base em precedente vinculante — art. 300, II, do CPC/15 — já fixado pelas Cortes Superiores, porquanto superada a controvérsia envolvendo a sua existência, quer por decisão administrativa de autoridade fiscal, quer por decisão vinculante do poder judiciário.

Esse critério, aponta Arthur Ferreira Neto⁶³, está em pleno acordo com os princípios reguladores da Administração Pública constantes no art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99, bem como a vedação que proíbe limitações superiores às necessárias ao

⁶² Vale destacar que também fica dispensada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de e contestar e interpor recursos nos processos em que haja parecer ou súmula da Procuradoria Fazendária reconhecendo pleito do contribuinte (inciso II da Lei 10.522/02, com modificação feita pela Lei nº 13.874/19).

⁶³ NETO, Arthur M. F., *ibid*, p.25.

atendimento do intuito normativo, contido no parágrafo único do mesmo dispositivo⁶⁴. E ainda prossegue:

exigir que o contribuinte aguarde desnecessariamente até o trânsito em julgado de processo em que se pretende compensar indébito tributário líquido, certo e incontroverso ou já consagrado por decisão vinculante proferida por tribunal superior representa atitude desprovida de motivação razoável, desproporcional, imoral, ineficiente e que cria uma obrigação iníqua que não atenderá ao real interesse público, o qual, sabidamente, não pode ser confundido com o mero interesse arrecadatário. Exatamente, por isso, em nome da equidade e da razoabilidade, nesses casos, a letra do artigo 170-A do CTN deverá ser excepcionalmente afastada, permitindo-se a compensação imediata, inclusive com base em medida liminar, dos indébitos considerados incontestáveis.

É bem verdade que diante dessa lógica e desses casos analisados a compensação tributária em muito se harmoniza com princípios da economia processual e da efetividade de tutela jurisdicional, visto que se traduz em forma de extinção de créditos tributários atingindo uma considerável resolução de litígios que tanto chafurdam o Judiciário.

⁶⁴ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;”

3.3. EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A possibilidade de se suspender a exigibilidade do crédito tributário através de liminar ou tutela provisória pode ser aferida por meio do art. 151, incisos IV e V, do CTN, o que impediria a cobrança, por parte do fisco, do montante devido. Haveria, também, possibilidade de se suspender a exigibilidade do crédito antes mesmo de sua formalização; como seria o caso do pedido de liminar em mandado de segurança preventivo, ajuizado pelo contribuinte contra o fisco, para que este se abstenha da exigência de tributo cujo vencimento está prestes a ocorrer (e que, portanto, não foi lançado ou declarado pelo contribuinte).

Leandro Paulsen esclarece, em exatidão, que não se trataria de efeito suspensivo da exigibilidade, já que inexigível⁶⁵; mas de efeito obstativo à exigibilidade do crédito que venha a ser constituído⁶⁶. Ademais, importante destacar que os casos previstos no art. 151 não impedem o lançamento, nem influenciam no prazo decadencial, que fluirá normalmente; por outro lado, havendo o lançamento, “a constituição do crédito tributário será desprovida de exigibilidade enquanto perdurar a causa suspensiva”⁶⁷. Isso porque o fato suspensivo do crédito tributário impede a incidência de normas voltadas à efetivação da cobrança pelo sujeito ativo. Assim, notificada a autoridade competente da medida liminar concedida, esta efetuará o lançamento, constituindo, portanto, o crédito tributário, para só depois disso, haver a suspensão da exigibilidade do gravame. E, havendo inércia, a perda do direito de constituir o crédito tributário (decadência) será ocasionada, nos termos do art. 150,

⁶⁵ Vale citar jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO NO CADIN. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "não se mostra correta a inscrição do nome do Agravante no CADIN enquanto pendente de julgamento o pedido administrativo para a compensação, consoante entendimento do STJ: (...)" (fl. 238, e-STJ).

2. **O STJ possui jurisprudência firme e consolidada de que o próprio pedido de compensação tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, porquanto afastada a certeza e a liquidez da dívida. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.382.379/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28.10.2015; AgRg no REsp 1.313.094/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 25.11.2014; AgRg no AREsp 563.742/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24.10.2014; AgRg no REsp 1.359.862/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 7.5.2013.**

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1655017/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 08/05/2017) (grifo nosso).

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 360.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro, op. cit.

§4º, ou do art. 173, I, do CTN, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação ou de ofício ou a lançamento por homologação, respectivamente⁶⁸.

Ademais, estando a exigibilidade do crédito tributário suspensa, o fisco ficará impedido, também, de inscrever o contribuinte no Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais (Cadin), conforme consta no art. 7º, II, da Lei nº 10.522/2002⁶⁹ — ou, quando já houver inscrição do crédito, sustar-se-á o registro.

Como notas finais aos efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, são importantes as observações de Leandro Paulsen, que elenca dois outros efeitos: o de ensejo, ao contribuinte, da obtenção da certidão positiva de débitos com efeito de negativa (nos termos do art. 206 do CTN), bem como o da impossibilidade do fisco de proceder à compensação de ofício:

Outro efeito importantíssimo da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é ensejar ao contribuinte a obtenção de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (art. 206 do CTN). O crédito tributário, embora constituído, não pode ser oposto ao contribuinte para restringir seus direitos e prerrogativas quando esteja desprovido de exigibilidade. Daí atribuir-se à certidão positiva, nesses casos, efeitos de negativa. Suspensa a exigibilidade, também não pode o Fisco proceder à compensação de ofício do crédito tributário com eventuais valores que o contribuinte tenha direito a repetir. A compensação pressupõe créditos e débitos recíprocos revestidos de certeza, liquidez e exigibilidade e só pode ser realizada, em matéria tributária, com autorização legal específica⁷⁰.

Diante de tais considerações, nota-se claramente os efeitos práticos do instituto em análise. É que a suspensão da exigibilidade do tributo afasta a condição de inadimplência do contribuinte, direcionando-o à situação regular. Mais adiante, veremos as supostas (in)compatibilidades existentes entre a tutela jurisdicional antes do trânsito em julgado e o instituto da compensação tributária; e qual a relação entre tais institutos frente à suspensão dos créditos tributários.

⁶⁸ PORCHAT, Décio. Suspensão do crédito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 177.

⁶⁹ Art. 7º Será suspenso o registro no Cadin quando o devedor comprove que:

I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei;

II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei.

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. 2019, op. cit., p. 361.

CAPÍTULO 4 — JULGAMENTO ADI Nº 4.296/DF: UMA DIRETRIZ DE REVISÃO À JURISPRUDÊNCIA?

4.1. POSSIBILIDADE DE LIMINAR EM MATÉRIA DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em 9 de junho de 2021, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.296/DF⁷¹, declarando inconstitucional dispositivo⁷² da Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009) que impossibilitava — além de outros objetos de lide judicial — a outorga de medida liminar para fins de compensação tributária. Apesar de não terem sido objeto da referida ADI, são inegáveis os impactos — em variados graus — a outros mandamentos⁷³ que tangenciam a norma do dispositivo julgado inconstitucional, tais como o art. 170-A do CTN; o art. 1º, § 5º da Lei 8.437/92; o art. 1.059 do Código de Processo Civil (CPC); bem como a Súmula nº 212 do Superior Tribunal de Justiça.

O julgamento da supracitada ADI seguiu entendimento apresentado pelo ministro Alexandre de Moraes (que abriu divergência ao relator, min. Marco Aurélio) no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade dos artigos 7º, § 2º, e 22, § 2º, da Lei do

⁷¹ ADI 4296, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-202 DIVULG 08-10-2021 PUBLICADO 11-10-2021.

⁷² Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

[...]

§ 2º Não será concedida medida liminar que tenha por **objeto a compensação de créditos tributários**, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza. (**grifo nosso**).

⁷³ A saber:

I) Art. 170-A do CTN: É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial;

II) Art. 1º da Lei 8.437/92: Não será cabível medida liminar contra atos do Poder Público, no procedimento cautelar ou em quaisquer outras ações de natureza cautelar ou preventiva, toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal.

[...]

§ 5º Não será cabível medida liminar que defira compensação de créditos tributários ou previdenciários

III) Art. 1.059 do Código de Processo Civil: À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009.

IV) STJ, 1ª Seção, Súmula 212, j. 11.05.2005, DJ 23.05.2005. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória

Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009). O ministro destacou que as previsões restritivas à possibilidade de concessão de medidas liminares em mandado de segurança comprometem o poder de cautela do magistrado, bem como a garantia de acesso à justiça e à própria escusa do direito líquido e certo resguardado pelo Texto Constitucional.

Desse modo, presentes os requisitos ensejadores da medida liminar em sede de mandado de segurança, a concessão da medida liminar será ínsita à finalidade constitucional de proteção ao direito líquido e certo, sendo qualquer proibição por ato normativo eivada de absoluta inconstitucionalidade, uma vez que se restringe a eficácia do remédio constitucional. Em outras palavras, um obstáculo que se coloque aqui como intransponível simplesmente pode afastar qualquer possibilidade posterior de garantir o direito líquido e certo do impetrante, o que pode simplesmente aniquilar o próprio mandado de segurança.

E não se diga – com a devida vênia às posições em contrário – **que a eventual concessão de medida liminar, por parte do magistrado de primeira instância, pode tornar sem retorno o status quo**. Ora, sabemos todos, na prática, que a Fazenda Pública só vai cumprir depois de ingressar com agravo de instrumento, com suspensão de segurança, ou inúmeros outros instrumentos que permitam uma reconsideração dessa medida liminar. **O mandado de segurança contra a Fazenda Pública, mesmo o coletivo, não deixa de ser uma luta de Davi contra Golias. O Estado, fortíssimo, antes de cumprir a decisão cautelar, entra automaticamente com todas as medidas possíveis e necessárias de recorribilidade. Se perder todas, mostra que, realmente, a liminar deveria ter sido concedida. Agora, se negarmos, desde logo, essa possibilidade, nessa luta de Davi contra Golias, Davi não terá nenhuma outra possibilidade de proteção ao seu direito líquido e certo em várias oportunidades em que aquele lapso temporal poderá colocar em risco totalmente a concretização de seu direito. Se entendermos que a cautelaridade pode ser vedada pela legislação, não há nenhum instrumento que garanta o poder geral de cautela do magistrado, e acabaremos, realmente, parece-me aqui, sujeitando o Judiciário à Fazenda Pública.**

Assim como o Tribunal já decidiu que o juiz poderia e pode reconhecer difusamente a inconstitucionalidade da vedação ao provimento cautelar, entendo que esta CORTE, **em sede concentrada**, deve garantir a efetividade, isto é, a concretização da proteção constitucional aos direitos líquidos e certos protegidos por mandado de segurança; e, nessa proteção, engloba-se a cautelaridade. Obstáculos que se coloquem à concessão da medida liminar em mandado de segurança, a meu ver, serão sempre inconstitucionais por restringirem uma ação constitucional de natureza

civil estampada no art. 5º da Constituição, na previsão dos nossos direitos e garantias fundamentais.

(ADI 4296, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-202 DIVULG 08-10-2021. Publicado em 11-10-2021. p.43-45. Trecho de voto do min. Alexandre de Morais.) (**Grifo nosso**)

O julgado tem grande peso no sistema jurídico na medida em que o objeto da ADI tangencia as regras previstas em legislações extravagantes utilizadas como parâmetro à concessão de uma decisão jurisdicional antes do trânsito em julgado. Esse, inclusive, é o sentido do art. 1.059 do CPC/2015⁷⁴.

Nessa controvérsia, é bem verdade dizer que a formulação inadequada dos pedidos é, grande em parte, a raiz do tratamento incorreto que a questão tem sido enfrentada no Judiciário⁷⁵ — daí a razão da Súmula 212 do STJ. Isso porque em muitos casos pede-se equivocadamente a autorização para se compensar; quando se deveria requerer o **impedimento da exigência** de tributo que, diante da compensação, deixou-se ou se deixará de pagar. Hugo de Brito Machado prossegue, nesse sentido, dizendo que a razão do pedido se faz diante de tributo cujo lançamento se faz por homologação, e que se tem justo receio de que a autoridade impetrada tentará impor restrições advindas de normas infralegais, resultando, daí, a possibilidade de tutela provisória.⁷⁶ Tão somente pedir resguardo jurisdicional não basta; é preciso saber pedir.

Assim, é de se dizer que há relação direta entre o art. 170-A com o art. 156, II e X, do CTN — dispositivos que conferem como causa extintiva do crédito tributário a compensação e o trânsito em julgado de decisão judicial —, de tal forma que as liminares, subordinadas à decisão definitiva de mérito, **não são causas extintivas** do crédito tributário, mas não impedem que esses mesmos provimentos provisórios **suspendam** a exigibilidade do tributo, quando demonstrada a possibilidade de se compensar⁷⁷. Então, em decorrência desse entendimento, seria correto dizer que os pedidos de tutela provisória de urgência (art. 300, do CPC/2015) em matéria de compensação tributária devem ser formulados não no sentido de se extinguir a cobrança dos créditos, mas de **suspender a sua exigibilidade**. Assim, diante da

⁷⁴ DIDIER JR., Fredie. Art. 1.059, CPC. In: BUENO, C. S. (Coord.). Comentários ao Código de Processo Civil (arts. 926 a 1.072). São Paulo: Saraiva, 2017. v. 4. p. 660.

⁷⁵ E o que se nota é que o problema não é de agora, mas persiste há anos: Vide: MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em matéria tributária. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit.

⁷⁷ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 12ª. ed. São Paulo: Editora RT, 2019. p. 601-602.

afetação ao supramencionado dispositivo (art. 1.059, do CPC/2015), abre-se espaço à discussão sobre a possibilidade de tutela provisória em matéria de compensação tributária, e inclusive uma revisão jurisprudencial do STJ quanto ao tema — abrindo-se margem para revogação da Súmula nº 212 da mencionada Corte.

Para além das incongruências do que se pede como tutela jurisdicional, vale tratar, aqui, de aspectos processuais, inspirados na atual conjuntura constitucional, que manejam a praxe jurídica. Referimo-nos ao panorama jurídico após Emenda nº 45 (de 2004)⁷⁸ e também das diretrizes advindas do Código de Processo Civil de 2015. Nesse sentido é a previsão que temos, em nosso ordenamento, de institutos processuais moldados pela segurança jurídica, pela igualdade aos jurisdicionados, pela coerência jurisprudencial e pela integridade de fundamentação das decisões proferidas⁷⁹. Tais são os atributos que moldam a sistemática dos precedentes judiciais⁸⁰ (regulada pelos dispositivos 1.036 a 1.041 do CPC/2015), cujo ideal é o de redução da insegurança jurídica e do volume de recursos sobre questões já analisadas nos tribunais superiores. Noutras palavras, nossa sistemática de precedentes não apenas direciona ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, mas também vincula juízo *a quo*⁸¹. Assim, havendo pacificação de entendimento nos referidos tribunais superiores, pressupõe-se a impossibilidade de decisão divergente do que já foi delimitado na esfera jurisdicional.

No julgamento da ADI nº 4.296/DF o min. Gilmar Mendes foi o único a se pronunciar sobre os casos de compensação fundamentados em tese firmada por precedente:

No mesmo sentido, se determinada norma que embase a exação é tida como inconstitucional por esta Corte, em sede de repercussão geral, o ordenamento jurídico admite a concessão de tutela de evidência, nos termos do art. 311, II, do Código de Processo Civil:

“Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

⁷⁸ Emenda que introduziu o direito fundamental à duração razoável do processo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes::

[...]

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

⁷⁹ NETO, Arthur M. F., *ibid.*, p. 20-21.

⁸⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 9ª edição, 2020, p. 1157.

⁸¹ Tal é a intenção dos artigos 926 e 927 do Código de Processo Civil, de 2015.

(...)

II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e **houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;** (...)

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente”. **(grifo do autor)**

Dito de outra forma: **se o pedido de compensação estiver fundamentado em tese firmada em julgado de casos repetitivos (art. 928 do CPC) ou súmula vinculante, com comprovação apenas documental quanto às alegações de fato (de forma idêntica ao exigido no writ of mandamus), configura contrassenso proibir, em sede de mandado de segurança, aquilo que se pode obter em ação sob o rito ordinário.**

Portanto, considero inconstitucional o §2º do art. 7º da Lei 12.016/2009, na parte em que veda a concessão de medida liminar unicamente para entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, desde que ocorra depósito judicial (ou qualquer outra garantia equivalente) da diferença tributária apurada pela autoridade fiscal, bem ainda para compensação de crédito tributário, cuja exação tenha sido objeto de tese de casos repetitivos ou de súmula vinculante. (grifo nosso).

Diante de institutos que conferem maior segurança jurídica e coerência ao nosso atual sistema processual, resta-nos sopesar se a interpretação do art. 170-A deve seguir sob qualquer modificação pelo que se extrai de sua norma ou se deve ser reinterpretado à luz das mudanças estruturais da processualística, que impactam tanto os jurisdicionados como os órgãos jurisdicionais.

4.2. UMA INTERPRETAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN À LUZ DO SISTEMA DE PRECEDENTES

Na Lei nº 10.522/2002, são diversas as restrições à Procuradoria da Fazenda Nacional frente às teses contrárias aos resultados de julgamentos firmados sob precedentes com eficácia vinculante. No que nos interessa, assim é a previsão do referido diploma:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional **dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos**, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

V - tema fundado em **dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;**

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

**a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou
b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e**

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito 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.

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, **não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.**

Nota-se, portanto, que naqueles casos em que a inconstitucionalidade de uma lei tributária venha a ser declarada e, por consequência, venha se reconhecer que os tributos

pagos representam, na verdade, indébito tributário, a possibilidade de se conferir permissão de liminar (ou tutela provisória de evidência) em compensação tributária se torna mais factível — e também a própria flexibilização do art. 170-A⁸². É que, considerando tal circunstância, a Fazenda Nacional tem não só a faculdade, mas o dever de reconhecer a procedência do pedido ou então manifestar desinteresse em recorrer⁸³.

Ademais, o próprio reexame necessário, nessa situação, deixa de ser obrigatório, afastando-se, assim, o duplo grau de jurisdição, que a Fazenda Pública possui como prerrogativa.

Enfatizando como uma das razões para que flexibilize a incidência do art. 170-A, Arthur Ferreira Neto tece os seguintes comentários a respeito dessa questão:

Portanto, nessas situações, deve-se entender que é simplesmente inaplicável o artigo 170-A do CTN, na medida em que, em havendo reconhecimento oficial por parte do Fisco de que existe determinado indébito tributário, não mais se estará diante de caso de “aproveitamento de tributo” que seja “objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo”, tal como prevê a letra do mencionado dispositivo legal. Ora, se o indébito já foi reconhecido pela autoridade fiscal, esse não mais poderá ser **(ou não deveria ser) considerado como efetivamente contestável em Juízo, motivo pelo qual não haverá razão plausível para que o contribuinte necessite aguardar anos até que se permita compensar créditos que já se mostram juridicamente incontroversos.**⁸⁴

Ademais, em razão dos efeitos da ADI nº 4.296/DF — que remetia o procedimento de tutela provisória de evidência contra a Fazenda Pública (art. 1.059 do CPC/2015) à Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009) —, “a compensação do crédito tributário poderá ocorrer no procedimento tributário comum, através da ação de repetição do indébito tributário, cuja pretensão do autor será restituir ou compensar os valores tributários pagos indevidamente”⁸⁵.

Vale dizer, ainda, que devemos ponderar o princípio da isonomia, o qual condiciona o mesmo tratamento jurídico aos contribuintes cujo *status* jurídico seja

⁸² NETO, Arthur M. F., op. cit., p.22.

⁸³ MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida . O art. 170-A do do CTN: proposta de afastamento no caso de teses decididas em sede de recursos representativos de controvérsia nos tribunais superiores - arts. 543-B e 543-C do CPC. In: MANEIRA, Eduardo; LOBATO, Valter (Coord.). (Org.). Compensação tributária no âmbito federal: questões práticas. 1ed.São Paulo: FocoFiscal, 2015, v. , p. 530.

⁸⁴ NETO, Arthur M. F., op. cit., p.24.

⁸⁵ VERSOLA, Humberto Luís. (In)aplicabilidade da Tutela da Evidência na Compensação de Créditos Tributários e o Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional. Goiânia: Revista de Direito Tributário e Financeiro. V. nº 5. Jan/Jun. 2019. p. 27.

semelhante. Isso porque os contribuintes que recorreram à tutela jurisdicional por meio de ação individual para auferir direito já reconhecido pelo STF, provavelmente só estarão possibilitados a compensar indébito tributário após longo período de trâmite do processo, até que se transite em julgado — isso em razão da natural demora de nossos processos judiciais.

Assim, afastar a aplicação do art. 170-A do CTN nos casos em que haja precedente vinculante das Cortes Superiores é, em verdade, não só preservar o princípio da isonomia entre os jurisdicionados que busquem soluções a lides semelhantes, mas também manter coerência e uniformidade das decisões judiciais.

CONCLUSÃO

É inegável reconhecermos a razão de ser do art. 170-A. Isso porque sua inserção ao CTN se deu, como já exposto neste trabalho, por motivos de proteção à definitividade e à certeza de liquidez do indébito tributário objeto de compensação. Por outro lado, também é inegável reconhecermos que, desde sua introdução ao referido Código, diversas mudanças se deram no ordenamento; de tal modo que empregar esse dispositivo sem a devida harmonização com outros institutos jurídicos é forçar uma incongruência do resguardo jurisdicional, sobretudo nos casos em que o pedido de compensação se funda, por tutela provisória, no pedido de **suspensão da exigibilidade** do crédito tributário (nos termos do art. 300, do CPC c/c 151, IV e V do CTN); ou naqueles em que se pretende compensar com base em **precedente vinculante** que já reconheceu inconstitucionalidade de tributo.

A inconstitucionalidade do §2º do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança — advinda da ADI nº 4.296/DF —, nesse sentido, nos fornece uma diretriz interpretativa a respeito do art. 170-A. E assim é porque, sendo o pedido de compensação fundamentado em tese fixada em julgado de casos repetitivos ou súmula vinculante, devidamente comprovado por documentos quanto às alegações de fato, configura-se um equívoco restringir o direito à compensação com base no art. 170-A.

É de se esclarecer que não se aponta, aqui neste trabalho, lastro de inconstitucionalidade do referido artigo; mas tão somente se propõe uma releitura de seu comando à vista dos institutos jurídicos que oferecem coerência às decisões judiciais — e, no final das contas, segurança jurídica aos jurisdicionados.

A breve conclusão a que se chega é a de necessidade de uma reinterpretação do dispositivo em análise, no sentido de afastá-lo, pontualmente, nos casos em que se trate de pedido de compensação de créditos tributários com base no art. 311, II, do CPC/2015 c/c art. 926, §2º — aqueles cuja pretensão de funda em precedente vinculante. Além disso, quanto aos pedidos fundamentados em tutela de urgência (art. 300, do CPC/2015), estes tão somente devem se limitar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 156, II, do CTN. E, por fim, há de se notar a necessidade de revisão sumular do STJ, no sentido de se revogar a Súmula 212, em razão do que foi decidido, em sede de controle constitucionalidade, na ADI nº 4.296/DF.

BIBLIOGRAFIA

BENUCCI, Renato Luís. **Antecipação da tutela em face da fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 2001.

BRITTO, Demes. A Inconstitucionalidade da Nova Lei do Mandado de Segurança em Matéria Tributária. **Revista de Estudos Tributários**, v. 13, nº 75, set./out, 2010.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**, vol. 4: tutela antecipada, cautelar, procedimentos cautelares específicos. 6ª edição. São Paulo: Saraiva. 2014.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Tutela antecipada**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Da antecipação de tutela**. 3ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.92;

CAVALCANTE, Caio N. S. NUNES, Cleucio S. Inconstitucionalidade da Vedação à Concessão de Tutelas Provisórias Contra a Fazenda Pública nas Ações de Repetição de Indébito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP – UERJ**. Vol. 22, nº 15, pp.147-174. Rio de Janeiro: 2021.

CONSTANTE, Francisco. A Fazenda Pública e a Antecipação Jurisdicional da Tutela. **Revista dos Tribunais 718:20**. 1995.

CUNHA, Leonardo J. da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 8ª Edição. São Paulo: Dialética. 2010.

DALTO JÚNIOR, Gildo. A grande falácia em torno do artigo 170-A do CTN. **Âmbito Jurídico**, v. 4, n. 22, p. 30–35, nov./dez., 2001.

DIDIER JR., Fredie. **Comentários ao Código de Processo Civil**, coord. Cássio Scarpinella Bueno, v. 04, São Paulo: Saraiva, 2017

FREITAS, Augusto T. de. **Consolidação das Leis Civis**. Edição Ed. fac-sim. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial. 1876.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, **Código Tributário Nacional**, Ed. Saraiva, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imprescindibilidade da Ação Declaratória do Direito de Compensar Tributo Indevido. Problemas de Processo Judicial Tributário**, 2º Vol., Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária**. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário** (coord.). São Paulo-Fortaleza: Dialética/Instituto Cearense de Estudos Tributários – CET, 1999.

MACHADO, Schubert de Farias, O Direito à Repetição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Estudo sistemático da tutela antecipada: os princípios constitucionais da igualdade e do acesso à jurisdição nas ações contra o poder público**. Fortaleza: Nacional, 2003a.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A antecipação da tutela**. 7ª ed.rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 9ª edição, 2020.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 12ª. ed. São Paulo: Editora RT, 2019.

MARQUES, Márcio Severo. **A Lei Complementar n. 104/01 – o novo artigo 170-A do CTN e o direito à compensação**. RDDT 69/97-109, jun. 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado das Ações**, Tomo I, Editora Revista dos Tribunais. 2016.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**, Editora Saraiva: 4º volume – 1º parte (Direito das Obrigações).

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Curso de Direito Processual Civil: medidas de urgência, tutela antecipada e ação cautelar, procedimentos especiais**. 4 e. São Paulo, Atlas, 2008, v. 3.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O art. 170-A do CTN: proposta de afastamento no caso de teses decididas em sede de recursos representativos de controvérsia nos tribunais superiores - arts. 543-B e 543-C do CPC. In: MANEIRA, Eduardo; LOBATO, Valter (Coord.). (Org.). **Compensação tributária no âmbito federal: questões práticas**. 1ed.São Paulo: FocoFiscal, 2015, v.

NETO, Arthur M. F. Pandemia da COVID-19 e a possibilidade excepcional de compensação antes do trânsito em julgado. In: **A pandemia da COVID-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária**. 1ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3º edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 18ª Edição. 2017.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Questões atuais de direito tributário**. São Paulo: iEditora, 2002, pps. 168.

PELICIOLI, A. C. Impossibilidade da compensação entre o AIR e o ICMS. **Revista de Informação Legislativa** , v. 34. 1997.

PORCHAT, Décio. **Suspensão do crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Diego D. **A compensação de tributos antes do trânsito em julgado**. Conjur: Direto do CARF. 12 de junho de 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/direto-carf-compensacao-tributos-antes-transito-julgado#_ftn3.

SALVADOR, Antônio Raphael Silva. **Da ação monitória e da tutela jurisdicional antecipada**. 2 e. São Paulo: Malheiros, 1997.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário**. 1ª ed, Cap. 4. Fortaleza e São Paulo: Instituto Cearense de Direito Tributário (ICET) e Editora Dialética, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 10ª edição, 2020.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito processual público**. São Paulo: Malheiros, 2004.

VERSOLA, Humberto Luís. (In)aplicabilidade da Tutela da Evidência na Compensação de Créditos Tributários e o Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional. Goiânia: **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. V. nº 5. Jan/Jun. 2019.