



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO

Amanda Antunes Vieira

**A (In)validade na Compensação de Ofício da Fazenda Nacional dos Créditos  
dos Contribuintes com Débitos Parcelados**

Florianópolis  
2019

Amanda Antunes Vieira

**A (In)validade na Compensação de Ofício da Fazenda Nacional dos  
Créditos dos Contribuintes com Débitos Parcelados**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em  
Direito do Centro de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal de Santa Catarina como  
requisito para a obtenção do Título de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Henrique Urquhart  
Cademartori

Florianópolis

2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Vieira, Amanda Antunes

A (in)validade na compensação de ofício da Fazenda Nacional dos créditos dos contribuintes com débitos parcelados / Amanda Antunes Vieira ; orientador, Luiz Henrique Urquhart Cademartori, 2019.

100 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Compensação de ofício. 3. Direito creditório. 4. Suspensão da exigibilidade. 5. Parcelamento. I. Cademartori, Luiz Henrique Urquhart. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

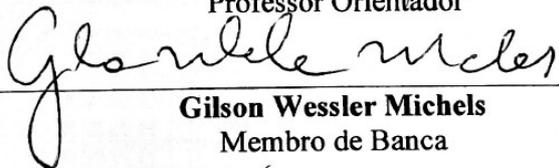
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A (In)validade na Compensação de Ofício da Fazenda Nacional dos Créditos dos Contribuintes com Débitos Parcelados”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Amanda Antunes Vieira”, defendido em 05/12/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (DEZ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 05 de Dezembro de 2019

  
\_\_\_\_\_  
**Luiz Henrique Urquhart Cademartori**  
Professor Orientador

  
\_\_\_\_\_  
**Gilson Wessler Michels**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Fabiano Régis Abreu Júnior**  
Membro de Banca



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno(a): Amanda Antunes Vieira  
RG: 6.186.378  
CPF: 090.518.679-64  
Matrícula: 15101305  
Título do TCC: A (In)validade na Compensação de Ofício da Fazenda Nacional dos Créditos dos Contribuintes com Débitos Parcelados  
Orientador(a): Luiz Henrique Urquhart Cademartori

Eu, Amanda Antunes Vieira, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 05 de Dezembro de 2019.

*Amanda Antunes Vieira*  
\_\_\_\_\_  
Amanda Antunes Vieira

Amanda Antunes Vieira

**A (In)validade na Compensação de Ofício da Fazenda Nacional dos Créditos  
dos Contribuintes com Débitos Parcelados**

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 05 de dezembro de 2019.

---

Prof. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.  
Coordenador do Curso

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Gilson Wessler Michels, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Fabiano Régis Abreu Júnior

Este trabalho é dedicado aos meus queridos pais e irmãs  
que são minhas fontes inspiração.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado o dom da vida e ter reservado a mim uma família maravilhosa que não poupa esforços para que meus sonhos se realizem.

Aos meus pais, Maria Madalena Antunes Vieira e Sydenei Ivônio Vieira, aquela uma mãe com o coração do tamanho do mundo e minha maior professora, e este um pai incansável na luta do dia a dia para manter sua família, agradeço pelo amor, carinho, força e ensinamentos.

As minhas irmãs, Patrícia Madalena Vieira Hermida e Valéria Madalena Vieira Lazzaris, por lutarem diariamente pela minha formação profissional, mas, principalmente, por serem meus exemplos, minhas inspirações e minhas segunda mãe.

Aos meus cunhados, Alexandre Campos Hermida e Milton Antônio Lazzaris Júnior, por, junto das minhas irmãs, terem me dado meus maiores presentes: minhas sobrinhas Sofia Vieira Hermida e Lara Vieira Lazzaris, fontes inesgotáveis de alegria e amor.

Ao meu namorado, Daniel Reis Salgado Teixeira, que, desde o início desta trajetória, sempre fez questão de me lembrar da minha capacidade, me dando confiança e força para seguir em frente e enfrentar novos desafios, e por ter me feito companhia nos finais de semana de estudo.

As minhas amigas que a Universidade me proporcionou, Fernanda Fagundes Senna Borges, Fernanda Nienkotter, Gabriela Pinheiro Santos e Helena Dominguez Paes Landim, por terem feito as manhãs na Universidade durante esses cinco anos mais alegres e por ter criado comigo memórias tão especiais desta fase da minha vida.

Aos professores, Luiz Henrique Urquhart Cademartori e Gilson Wessler Michels, por toda disponibilidade e orientação durante a elaboração deste trabalho, bem como ao Fabiano Régis Abreu Júnior por ter aceitado o convite de compor a minha banca.

Por fim, a todos aqueles que de alguma forma contribuíram com a realização deste trabalho.





## RESUMO

Ao dispor que, o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, o artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, impede que a Fazenda Pública pratique atos de cobrança contra os créditos nos quais o contribuinte aderiu ao parcelamento. Entretanto, a compensação de ofício realizada pelo Fisco, que nada mais é do que a compensação forçada a partir da constatação de débitos e créditos pertencentes a um mesmo contribuinte após seu pedido de restituição ou ressarcimento, tem ignorado o que prevê o artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, de modo a realizar atos de cobrança através das compensações de ofício sobre débitos parcelados. Ao efetivar tal procedimento, a Fazenda Pública afronta o artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, já que cabe à lei complementar, logo, ao Código Tributário Nacional, o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o crédito. Todavia, por meio de Lei Ordinária, mais especificamente através parágrafo único, do artigo 73, da Lei nº 9.430/96, se estabeleceu que existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos. Com respaldo nesta Lei Ordinária, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa 1717/17 que ratificou, em seu artigo 89, §1º, a compensação de ofício de débitos parcelados, e, ainda, no §4º, acrescentou a possibilidade do Fisco, nos casos em que o contribuinte discordar da compensação, de reter o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito parcelado liquidado. Assim, resta flagrante as inúmeras ofensas ao ordenamento jurídico brasileiro, de modo que o objetivo do presente trabalho foi destacar as invalidades existentes no procedimento da compensação de ofício da Fazenda Nacional dos créditos dos contribuintes com débitos parcelados.

**Palavras-chave:** Compensação de ofício 1. Direito creditório 2. Suspensão da exigibilidade 3.

## ABSTRACT

By providing that the installment suspends the enforceability of the tax credit, Article 151, item VI, of the National Tax Code, prevents the Public Treasury from performing acts of collection against the credits in which the taxpayer adhered to the installment. However, the tax clearing performed by the tax authorities, which is nothing more than the forced compensation based on the finding of debts and credits belonging to the same taxpayer after his request for restitution or reimbursement, has ignored the provisions of article 151, clause VI, of the National Tax Code, in order to perform acts of collection through the offsetting of official debts in installments. In effecting this procedure, the Public Treasury violates article 146, item III, b, of the Federal Constitution, since it is up to the complementary law, therefore, to the National Tax Code, the establishment of general rules on tax matters, especially on credit. However, by Ordinary Law, more specifically through sole paragraph, of article 73 of Law No. 9,430 / 96, it was established that if there are debts, not in installments or in installments without guarantee, including registered in Active Debt of the Union, the credits will be used. to pay off these debts. Supported by this Ordinary Law, the Brazilian Internal Revenue Service issued Normative Instruction 1717/17, which ratified, in its Article 89, Paragraph 1, the offsetting of official debt installments, and also, in Paragraph 4, added the possibility of the Tax Authorities. In cases where the taxpayer disagrees with the compensation, withholding the amount of the refund or reimbursement until the installment debt is settled. Thus, the numerous offenses against the Brazilian legal system remain clear, so that the objective of the present work was to highlight the existing disabilities in the National Treasury offsetting procedure of taxpayer credits with installment debts.

**Keywords:** Craft Compensation 1. Credit right 2. Suspension of chargeability 3.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC - Código Civil  
CF - Constituição Federal  
CPEN - Certidão Positiva com Efeitos de Negativas  
CPC - Código de Processo Civil  
CTN - Código Tributário Nacional  
DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais  
DCOMP - Declaração de Compensação  
DCP - Demonstrativo de Crédito Presumido  
DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais  
GPS - Guia da Previdência Social  
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IN - Instrução Normativa  
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano  
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IRPF - Imposto de Renda da Pessoa Física  
ISS - Imposto sobre Serviços  
PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Compensação / Declaração de Compensação  
PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional  
REsp - Recurso Especial  
RE - Recurso Extraordinário  
RFB - Receita Federal de Brasil  
STJ - Superior Tribunal de Justiça  
STF - Supremo Tribunal Federal  
TRF1 - Tribunal Regional Federal da Primeira Região  
TRF4 - Tribunal Regional Federal da Quarta Região

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>DIREITO CREDITÓRIO: A REPETIÇÃO DE INDÉBITO</b> .....	<b>17</b>
2.1	Espécies de Repetição de Indébito .....	23
2.1.1	Restituição.....	26
2.1.2	Ressarcimento.....	27
2.1.3	Reembolso .....	29
2.1.4	Compensação .....	30
2.1.4.1	Compensação de Ofício .....	38
<b>3</b>	<b>EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>43</b>
<b>3.1</b>	<b>Suspensão da exigibilidade do crédito tributário</b> .....	<b>45</b>
3.1.1	Moratória .....	49
3.1.2	Depósito do montante integral.....	52
3.1.3	Reclamações e Recursos no Processo Administrativo Fiscal .....	56
3.1.4	Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança .....	59
3.1.5	Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.....	60
3.1.6	Parcelamento .....	62
<b>4</b>	<b>A (IN)VALIDADE DAS COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DA FAZENDA NACIONAL DOS CRÉDITOS DOS CONTRIBUINTES COM DÍVIDAS JÁ PARCELADAS</b> .....	<b>69</b>
4.1	O Código Tributário Nacional como Instrumento Introdutório de Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária. ....	69
4.2	A Inconstitucionalidade e a disparidade de armas existentes na Lei nº 9.430/96 a respeito da possibilidade da compensação ofício de débitos parcelados. ....	72
4.3	A omissão e a coerção legislativa do Decreto nº 2.138/97 a respeito da possibilidade da compensação ofício de débitos parcelados. ....	75
4.4	Ilegalidade da Instrução Normativa nº 17171/2017 ao prever a Compensação de Ofício de Débito Parcelados.....	78

4.5	Jurisprudência Majoritária nas Ações com Pedido de Anulação da Compensação de Ofício.....	81
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>86</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>91</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária imposta aos contribuintes pelo Estado é sempre fonte de grandes discussões, restando àquele o papel do sujeito passivo da obrigação tributária e a este o de sujeito ativo.

Entretanto, pouco, ou quase nada, se fala sobre os casos em que as partes mencionadas trocam de lugar, isto é, quando o contribuinte passa a ocupar o lugar de sujeito ativo e o Estado o de sujeito passivo, basicamente em virtude do nascimento de um direito creditório do primeiro.

São várias as formas pelas quais o contribuinte passa a ter um crédito perante o Fisco, como é o caso do pagamento feito a maior de um determinado tributo. No entanto, apesar de possuir um crédito, o contribuinte não está isento de cumprir com suas obrigações, de modo que deve permanecer pagando seus tributos, sob pena de constituir um débito.

Assim, no momento em que o contribuinte, ao mesmo tempo, possui um crédito e um débito com a Fazenda Pública, permite-se a ele a possibilidade de extingui-los através do instrumento da compensação tributária, que nada mais é do que um encontro de contas de duas pessoas que são credoras e devedoras ao mesmo tempo.

Apesar disso, enquanto o contribuinte deve primeiramente solicitar à Receita Federal do Brasil a realização da compensação, esta pode, quando lhe for conveniente, realizar a compensação de sem questionar àquele, denominada compensação de ofício.

Ocorre que nem sempre os débitos que o contribuinte tem com Fisco são exigíveis, como é o caso dos débitos que estão parcelados. Assim, o presente Trabalho de Conclusão de Curso, voltado especialmente para área de Direito Tributário, tem como objetivo analisar as invalidades presentes no procedimento das compensações de ofício realizadas pela Fazenda Nacional dos créditos dos contribuintes com débitos parcelados, por meio de pesquisa doutrinária e análise jurisprudencial, sempre à luz da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, de Leis, Decretos e Instruções Normativas específicas.

No primeiro capítulo, com a finalidade de subsidiar a pesquisa ora proposta, se buscará dar um panorama geral sobre o direito creditório e as espécies de repetições de indébito existentes, dando, ao final do capítulo, enfoque na que mais importa para a presente monografia: a compensação de ofício.

No segundo capítulo, com o intuito de esclarecer as consequências e os meios de obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tratar-se-á, separadamente, das modalidades suspensiva previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, com destaque para o parcelamento, também com o intuito de fornecer elementos fundamentais ao desenvolvimento da pesquisa.

Por fim, no terceiro capítulo, entraremos no ponto central do trabalho com a análise das invalidades propriamente ditas existentes nas mais diversas normas jurídicas específicas sobre as compensações de ofício, nas quais levam a um mesmo problema: a possibilidade de se compensar forçadamente débitos com a exigibilidade suspensa.

Ao final deste capítulo, se analisará qual tem sido o entendimento majoritário aplicado, de forma a se destacar, principalmente, o entendimento dos tribunais superiores e em que fase se encontram os julgamentos.

O estudo dessa temática é de extrema relevância para a ordem tributária atual já que a compensação forçada pode causar danos irreversíveis ao contribuinte, seja este pessoa física ou jurídica, de modo a justificar a pesquisa não apenas pelo seu significado prático, mas como também pela falta de uniformidade entre a legislação e a jurisprudência.

A justificativa de escolha do tema se deu, principalmente, por ser um fato contencioso entre a administração e a justiça, de modo que, enquanto a administração defende a compensação de ofício pela agilidade de satisfação dos débitos e pela menor onerosidade, a justiça defende a impossibilidade de cobrança de débitos com a exigibilidade suspensa, como são os casos de parcelamento.

Como método de pesquisa se aplicou o indutivo, através de revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, sem ter, no entanto, a pretensão de esgotar o tema ora em comento.

## 2 DIREITO CREDITÓRIO: A REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Com a criação do Estado, por meio do contrato social, permitindo a vida em sociedade, nasce também diversas regras de conduta, dentre as quais se pode citar a necessidade do pagamento de tributos. Esta obrigação possibilita a efetivação de inúmeras garantias constitucionais à população em geral, como exemplo, a garantia do exercício do direito de propriedade através do adimplemento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.<sup>1</sup>

Assim, a receita que se arrecada com o pagamento desses tributos deve ser revertida em favor da sociedade, sendo usada, por exemplo, para custear as despesas decorrentes do Sistema Único de Saúde. Ou seja, sem o devido pagamento dos tributos pelos cidadãos, o Estado não teria como garantir os serviços públicos mais básicos.

Portanto, dada a relevância e no intuito de manter esses serviços ativos, quando o contribuinte deixa de realizar o pagamento de algum tributo, tem-se, após o lançamento tributário e o inadimplemento da obrigação, o nascimento de um crédito tributário em favor do Fisco, podendo ser convertido em dívida ativa tributária<sup>2</sup>, conforme regulamenta o Capítulo II do Título IV do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, senão vejamos o artigo 201, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>3</sup>.

“Art. 201. **Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza**, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, **depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento**, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.  
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito”. (grifo do autor)

---

<sup>1</sup> BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. **Medidas Alternativas para Adimplemento de Dívidas Fiscais: Um Estudo sobre a Compensação Tributária**. Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012, p. 9.

<sup>2</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p. 788.

<sup>3</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966.

Constata-se então, que o pagamento de um tributo, além de evitar o nascimento de uma dívida ativa, é a sua causa mais natural de extinção. No entanto, vale destacar o que dispõe os incisos I e II, do artigo 158, do CTN:

“Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:  
I - quando parcial, das prestações em que se decompõe  
II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos”.

Desta forma, como o pagamento de um tributo não garante o pagamento de outros tributos ou das demais parcelas deste, deve o contribuinte manter sempre consigo os comprovantes de pagamento de todas as prestações, principalmente caso esse tributo tenha sido pago não de maneira parcial ou total, mas, equivocadamente, a maior. Nesse último caso, tem-se o que chamamos de indébito tributário.<sup>4</sup>

O indébito tributário pode ser definido como tributo que foi pago sem ser devido e tem como base o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, já que é de conhecimento geral que no mundo do direito quem pagou o que não era devido possui direito à restituição, pois não é correto que alguém conquiste aumento patrimonial sem que tenha para tanto batalhado, aproveitando-se do erro do outro<sup>5</sup>. Senão vejamos o que dispõe o artigo 165 do CTN:

“Art. 165. **O sujeito passivo tem direito**, independentemente de prévio protesto, **à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:  
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;  
II- erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;  
III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.  
(grifo do autor)

---

<sup>4</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p 503.

<sup>5</sup> NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018, p 389.

Assim, quando o legislador dispôs que o direito à restituição independe de prévio protesto por parte do contribuinte, constata-se que, quando houver pagamento indevido, este deve ser restituído independentemente de o sujeito passivo tê-lo pago de maneira forçada ou por erro.<sup>6</sup>

Desta forma, se for constatado que houve um pagamento indevido ou a maior, o valor pago indevidamente não diz respeito ao valor do tributo, mas a algo pago pensando ser este e que deve, portanto, ser devolvido.

Neste sentido, é possível extrair da doutrina de Ricardo Alexandre o seguinte trecho:

“A regra é, portanto, bastante simples: verificado o recolhimento a maior, há o direito à restituição do montante que não era devido. **Não há importância no fato de o sujeito passivo ter espontaneamente pago determinado valor a título de tributo por erroneamente entendê-lo devido**; também é irrelevante se foi o Fisco ou o próprio sujeito passivo quem calculou o quantum que veio a ser pago”.<sup>7</sup> (grifo do autor)

Portanto, efetuado o pagamento indevido, surge o direito creditório, isso porque, em matéria tributária, por mais que alguém tenha pago a mais espontaneamente, ninguém atua por mera liberalidade, mas unicamente por força de lei, implicando o pagamento indevido em enriquecimento sem causa de credor em detrimento do devedor, ainda que esse credor seja a Fazenda Pública.<sup>8</sup>

No casos dos tributos diretos, como é o caso do IRPF, IPVA e IPTU, não é permitido a transferência de seu encargo econômico para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo da obrigação, portanto, para estes tributos a regra relativa às restituições sempre foi a mais simples e a mesma: quem pagou um valor indevido ou maior que o devido tem direito à restituição.<sup>9</sup>

Porém a jurisprudência nem sempre aplicou o mesmo entendimento nos casos dos tributos indiretos, ou seja, aqueles que, em virtude de sua configuração

---

<sup>6</sup> NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018, p. 390.

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 503.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 277.

<sup>9</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. – 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 247.

jurídica, permitem a transferência do seu encargo econômico para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo, como é o caso do ICMS, ISS e IPI. Nestes casos os produtores e comerciantes acabam atingindo indiretamente os consumidores, consumidor final, pois os valores dos tributos pagos por aqueles são repassados a estes nos preços dos produtos e serviços.<sup>10</sup>

Vejamos um exemplo dado pelo doutrinador Ricardo Alexandre<sup>11</sup>:

“Em termos práticos, suponha-se que um comerciante (contribuinte de direito) recolheu aos cofres públicos - a título de ICMS - R\$ 1.000,00 incluídos no preço de uma venda feita a consumidor (contribuinte de fato). Admita-se que, mais tarde, seja descoberto que o valor correto do ICMS devido na operação seria de R\$ 600,00. Teria o comerciante o direito à restituição do excesso pago?

Perceba-se que, se a pergunta for respondida positivamente, haverá enriquecimento sem causa (do comerciante), pois o mesmo receberá a título de restituição um valor que apenas repassou aos cofres públicos, mas que, na realidade, saiu do bolso do consumidor final”.

Assim sendo, nos casos dos tributos classificados como indiretos, a questão foi por muito tempo analisada por uma ótica diferente da ótica dos tributos diretos sob a justificativa de que se o contribuinte de direito – o comerciante – repassou na sua totalidade o encargo econômico tributário – ICMS – para um terceiro – consumidor – porém, após o pagamento, percebeu que o valor pago não correspondia ao previsto na lei, pleiteando o direito à restituição, tal pedido era indeferido já que o valor não saiu do bolso do comerciante, mas sim do contribuinte.

Por alguns anos, sob a justificativa de que tal restituição acarretaria em um enriquecimento sem causa do contribuinte de direito – o comerciante –, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu ser incorreta a restituição, editando, assim, no ano de 1963, a Súmula 71: "embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto".<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, p. 505

<sup>11</sup> Ibidem, p. 505.

<sup>12</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 504.

Após a edição desta súmula, houve o surgimento de inúmeras críticas por parte da doutrina, senão vejamos o fragmento abaixo retirado da doutrina de Ricardo Alexandre<sup>13</sup>:

**“A doutrina teceu severas críticas ao entendimento**, argumentando, basicamente, que, **sob a desculpa de tentar evitar o enriquecimento sem causa (do contribuinte de direito), o STF acabou por oficializá-lo**, porque a negativa de restituição de valor recebido a maior configura enriquecimento sem causa do beneficiário do pagamento (no caso o Estado). Posicionando-se de maneira no mínimo curiosa, o Tribunal afirmava que, se o enriquecimento sem causa fosse inevitável, mal menor seria sua ocorrência em benefício do Estado, pois o privilégio seria repartido por toda a sociedade”. (grifo do autor)

Como resposta a esse empasse, o CTN, através do seu artigo 166, apresentou a seguinte solução:

"Art. 166. **A restituição de tributos** que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a **quem prove haver assumido o referido encargo**, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente **autorizado a recebê-la**". (grifo do autor)

Ou seja, o CTN, em sentido contrário ao que foi anteriormente sumulado pelo STF, possibilitou de forma taxativa a restituição do tributo indireto para os seguintes casos: 1) quando o contribuinte de direito comprovar que não transferiu o encargo financeiro do tributo; 2) quando o contribuinte de direito estiver expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição.

Após a implementação deste artigo do CTN, o STF editou a seguinte súmula:<sup>14</sup>

**STF - Súmula 546** - "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo"

Esta súmula quis legitimar o seguinte entendimento: o contribuinte de direito é em verdade o contribuinte de fato, tendo em vista que é ele quem sofre o encargo

---

<sup>13</sup> Ibidem, p. 505.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 506.

econômico do tributo, não restando motivos para falar em enriquecimento sem causa.<sup>15</sup>

Com isso, o STJ vem proferindo decisões no sentido de que o contribuinte de fato, por legalmente não fazer parte da relação jurídico-tributária, não possui legitimidade ativa para requerer a restituição de tributo pago a maior, sendo um direito do contribuinte de direito, após cumpridas as exigências do art. 166 do CTN.<sup>16</sup>

Neste sentido, destaca-se a Emenda do acórdão do Recurso Especial Nº 983.814 – MG proferido pelo Relator Ministro Castro Meira em 04 de dezembro de 2007<sup>17</sup>:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C **REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA.** APELO PROVIDO. 1. **Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.** 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade *ad causam* para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. **Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.** 6. Recurso especial provido. (grifo do autor)

Superado assim o entendimento de que a restituição dos tributos indiretos pago a maior ensejaria enriquecimento sem causa do contribuinte de direito, vale destacar o ponto de vista de Hugo de Brito Machado Segundo sobre o assunto, no qual dispõe que:

“Vale frisar que **o direito à restituição do indébito** não decorre, direta e exclusivamente, do art. 165 do CTN, ou de qualquer dispositivo específico da legislação infraconstitucional. Ele **decorre da própria Constituição, de todas e de cada uma das limitações constitucionais ao poder de**

---

<sup>15</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 506.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 508.

<sup>17</sup> STJ, REsp 983.814/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 17/12/2007.

**tributar**, o que significa dizer que é uma consequência da própria ideia de Estado de Direito”.<sup>18</sup> (grifo do autor)

Em vista disso, se o Estado recolhe indevidamente uma determinada quantia referente a um tributo, não em decorrência de lei, mas por ato do poder executivo, bem como nega-se a ressarcir o contribuinte, aquele comete enriquecimento ilícito violando, assim, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF)<sup>19</sup>, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça**” (grifo do autor)

Conclui-se, portanto, que um tributo indevido é um tributo pago com violação a normas constitucionais, mas mais especificamente ao princípio da legalidade, já que este exige a criação de lei anterior para que se tenha a instituição ou o aumento de tributos. Assim, a devolução, como consequência do nascimento do direito creditório do contribuinte, não passa do necessário respeito a estas normas e a este princípio.

A compreensão dessa questão é fundamental para que se entenda a lógica das disposições infraconstitucionais que visam a limitar, e muitas vezes de forma desigual e desproporcionalmente, o direito à devolução de tributos pagos indevidamente, conforme estudaremos neste trabalho.

Portanto, passamos a análise das espécies de repetição de indébito propriamente ditas, quais sejam: restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação.

## 2.1 Espécies de Repetição de Indébito

Como visto anteriormente, a repetição de indébito tributário refere-se à possibilidade do contribuinte pleitear, junto às autoridades fazendárias, a devolução do tributo pago indevidamente.

No entanto, preliminarmente devemos ressaltar que tal pedido de repetição de indébito deve ser feito dentro do prazo decadencial de cinco anos, nos termos dos

---

<sup>18</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 218.

<sup>19</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

artigos 165 e 168<sup>20</sup> do CTN<sup>21</sup>, e constitui uma forma alternativa de cobrança dos débitos do Fisco, já que a execução contra este corre sob um rito específico com inúmeras restrições regulamentado pelos artigos 910 e seguintes do Código de Processo Civil – CPC.<sup>22</sup>

Assim, a execução de débitos da Fazenda Pública por possuir muitos entraves, dentre eles a impossibilidade de se expropriar bens por se tratarem de bens públicos, fez com que surgisse outros mecanismos de pagamento desses débitos, como por exemplo, a depender do valor da condenação, os precatórios e os requisições de pequenos valores – RPVs.<sup>23</sup>

Apenas a título de esclarecimento, o precatório emitido contra o Fisco se trata de uma determinação aplicada por decisão do Poder Judiciário no sentido de que a Fazenda Pública realize o pagamento do crédito do contribuinte. A RPV também se trata de uma determinação de pagamento em virtude de uma decisão judicial definitiva e condenatória, entretanto, a diferença está no valor, pois neste caso limite máximo de uma RPV é o limite mínimo de um Precatário.<sup>24</sup>

Entretanto, após o implemento destes dois meios alternativo de pagamento pelo Fisco, surge um novo problema: A grande quantidade de precatórios pendentes

---

<sup>20</sup> “Art. 168. **O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos**, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”. (grifo do autor)

<sup>21</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 809.

<sup>22</sup> BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. **Medidas Alternativas para Adimplemento de Dívidas Fiscais: Um Estudo sobre a Compensação Tributária**. Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012, p. 10.

<sup>23</sup> BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. **Medidas Alternativas para Adimplemento de Dívidas Fiscais: Um Estudo sobre a Compensação Tributária**. Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012, p. 10.

<sup>24</sup> FERREIRA, Carla Rocha. **Execução Contra A Fazenda Pública: Uma Análise Dos Precatórios E RPVs Expedidos Junto Às Varas Federais Da Subseção Judiciária De Rio Grande Nos Últimos Três Anos**. Graduação em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Rio Grande, 2016, p 20.

de pagamento, tendo em vista o grande número de contribuinte com créditos altíssimos perante a fazenda aguardando na fila para pagamento.<sup>25</sup>

Assim sendo, após constatada a existência de crédito, e, portanto, estabelecida a reciprocidade de obrigações entre credores – contribuintes – e devedores – Fazenda Pública –, e verificada a morosidade do pagamento dos precatórios e das RPVs, implementa-se um novo meio de pagamento: o instituto das repetições do indébito.<sup>26</sup>

Através das repetições do indébito os contribuintes têm o direito de, independentemente de prévio protesto, solicitar, junto ao ente tributante, o valor total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, através de um pedido eletrônico, PER/DCOMP, podendo optar pelas seguintes espécies de repetição do indébito: restituição, ressarcimento, reembolso e compensação.<sup>27</sup>

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1717/17 estabelece as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, procedimentos estes que, mediante um só ato, têm a possibilidade de extinguir débito tributário e retirar o contribuinte de uma interminável fila de espera dos pagamentos dos precatórios.<sup>28</sup>

A diferenciação destas quatro espécies de repetição, como se verá adiante, se dá através de dois principais critérios, quais sejam: 1) os tipos de créditos contra Fazenda Nacional; 2) a forma como tais créditos são aproveitados pelo sujeito passivo.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. **Medidas Alternativas para Adimplemento de Dívidas Fiscais: Um Estudo sobre a Compensação Tributária**. Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012, p. 10.

<sup>26</sup> Ibidem, p. 10.

<sup>27</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal: Comentários e Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**. Florianópolis, 2017, p. 70.

<sup>28</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Publicada no DOU de 18/07/2017, seção 1, página 25.

<sup>29</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal: Comentários e Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**. Florianópolis, 2017, p. 70.

### 2.1.1 Restituição

Dentre as espécies de repetição de indébito tem-se a “restituição”, na qual possibilita ao contribuinte recuperar o valor em dinheiro do seu crédito perante a Receita Federal do Brasil.<sup>30</sup>

Os pedidos de restituição poderão ser efetuados conforme prevê o artigo 2º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN/RFB) nº 1717/17, nos seguintes casos:

**Art. 2º. Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração**, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

**I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;**

**II – erro na identificação do sujeito passivo**, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou

**III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;**

Parágrafo único. Poderão ser restituídas, também, as quantias recolhidas a título de multa e de juros moratórios previstos nas leis instituidoras de obrigações tributárias principais ou acessórias relativas aos tributos administrados pela RFB. (grifo do autor)

Isto é, a RFB promoverá a restituição das quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo em valor maior que o devido, de erro na identificação do contribuinte e de mudança da decisão condenatória extinguindo-se, assim, a obrigação tributária.

Desta mesma IN/RFB salienta-se o artigo 7º, no qual descreve como poderá ser efetuada a restituição, senão vejamos:

**Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:**

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º **A restituição** de que trata o inciso I do caput **será requerida pelo sujeito passivo por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP)** ou, na impossibilidade de sua utilização, por meio do

---

<sup>30</sup> SCHMITZ, João Clovis. **Manual de Preenchimento de Declarações Acessórias e o Seu Cruzamento de Informações Fiscais**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008, p. 36.

formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa.

§ 2º O disposto no § 1º aplica-se, inclusive, à restituição de valores pagos indevidamente a título de contribuição social pelo contribuinte individual, empregado doméstico, segurado especial e pelo segurado facultativo. (grifo do autor)

Ou seja, o Pedido de Restituição é o procedimento administrativo, mediante o qual, possibilita-se ao sujeito passivo a restituição em dinheiro dos valores recolhidos indevidamente à RFB. No entanto, ressalta-se que não é o único pedido possível, havendo outras espécies de devolução e utilização do direito creditório.

### 2.1.2 Ressarcimento

Primeiramente, é importante ressaltar que para a maior parte dos doutrinadores, restituição e ressarcimento são compreendidos como sendo uma espécie única de repetição do indébito, porém, para outra parte, estes constituem espécies distintas com características próprias. Para fins desse trabalho acadêmico, vamos considerar que a restituição e o ressarcimento consistem espécies aproximadas, no entanto não são sinônimas, já que esta se difere daquela no que se refere ao tipo de crédito a ser devolvido.

O ressarcimento é mais uma das possíveis formas de utilização do direito creditório, podendo-se defini-lo como o ato de ressarcir, indenizar ou reparar, criando uma obrigação do Estado para com o contribuinte.<sup>31</sup>

Desta forma, o ressarcimento é um direito do contribuinte, podendo este requerer o retorno dos valores, e em contrapartida, torna-se dever do Estado fazer a devolução da quantia paga indevidamente.

Entretanto, não são todos os tributos que, ao gerarem um crédito para o contribuinte, serão passíveis de ressarcimento, cabendo a utilização dessa espécie

---

<sup>31</sup> SIDOU, José Maria Othon et al. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. - 11. ed., rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 905.

de repetição apenas para os casos de IPI, PIS/PASEP e COFINS. Neste sentido, salienta-se o entendimento de Silva e Ribeiro<sup>32</sup>, qual seja:

**“Somente são passíveis de ressarcimento:**

- a) **os créditos presumidos do IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** previstos na Lei nº 9.363, de 13.12.1996, e na Lei nº 10.276, de 10.09.2001, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz;
- b) os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário.” (grifo do autor)

Entretanto, segundo o mesmo autor, são passíveis de restituição os créditos de IPI “[...] relativos à aquisição de estabelecimentos comerciais atacadistas, [...]” e os créditos de PIS/PASEP e COFINS, apurados na forma não-cumulativa, que não puderem ser deduzidos com débitos referentes aos mesmos tributos.<sup>33</sup>

O contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária e ativo do direito creditório, deve requerer o pedido de ressarcimento através do programa PER/DCOMP ou, sendo impossível realizar através deste, através do formulário “Pedido de Restituição ou de Ressarcimento”, que se encontra no Anexo IV da IN/RFB nº 1.717/2017, nos termos do artigo 56 desta mesma IN/RFB.

Art. 56. **O pedido de ressarcimento** e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do **programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, **mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento**, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa. (grifo do autor)

De acordo com esta IN/RFB, o pedido de ressarcimento deve ser feito pelo representante da entidade que o apurou, ao final de cada trimestre-calendário após a entrega da DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) ou DCP (Demonstrativo de Crédito Presumido) à Receita Federal do Brasil.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> SILVA, Karla Simone de Lima; RIBEIRO, Samantha Bentes. **PER/DCOMP: pedido eletrônico de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação**. 4. ed São Paulo: Thomson, 2007, p. 13.

<sup>33</sup> SILVA, Karla Simone de Lima; RIBEIRO, Samantha Bentes. **PER/DCOMP: pedido eletrônico de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação**. 4. ed. São Paulo: Thomson, 2007, p. 13.

<sup>34</sup> DANDOLINI, Camila Feltrin. **A Compensação de Tributos Federais e seus Reflexos em uma Indústria de Beneficiamento de Arroz do Sul de Santa Catarina**. Graduação

Assim, quando o contribuinte prefere utilizar o seu direito creditório através do Pedido de Ressarcimento, este obtém o valor ressarcido em dinheiro, dá mesma forma como se dá no Pedido de Restituição. Todavia, se difere deste no que se refere ao tipo de crédito a ser devolvido, já que na restituição o que se devolve é o valor pago a maior do que se achava que era o valor do tributo e no ressarcimento se devolve os créditos escriturais, ou seja, créditos que se escrituram dentro de cada período de apuração, gerados no âmbito dos tributos não-cumulativos, que não puderam ser aproveitados no momento da apuração final do tributo devido (o que acontece, no âmbito federal, em relação ao IPI, PIS/PASEP e Cofins).<sup>35</sup>

### 2.1.3 Reembolso

Como terceira espécie de devolução do Direito Creditório podemos destacar o Reembolso. Este se caracteriza pelo pagamento em dinheiro de valores pagos a maior relativos às quotas de salário-família e salário-maternidade pagas pelas pessoas jurídicas, senão vejamos o que dispõe o artigo 62 da IN/RFB nº 1717/17:

**Art. 62. O reembolso à empresa ou equiparada, de valores de quotas de salário-família e salário-maternidade pagos a segurados a seu serviço, poderá ser efetuado mediante dedução no ato do pagamento das contribuições devidas à Previdência Social**, correspondentes ao mês de competência do pagamento do benefício ao segurado, devendo ser declarado em GFIP, ressalvado o disposto no art. 62-A.

§ 1º O reembolso do salário-maternidade aplica-se ao benefício iniciado em período anterior a 29 de novembro de 1999 e aos benefícios requeridos a partir de 1º de setembro de 2003.

§ 2º Quando o valor a deduzir for superior às contribuições previdenciárias devidas no mês, o sujeito passivo poderá compensar o saldo a seu favor no recolhimento das contribuições dos meses subsequentes, ou requerer o reembolso.

§ 3º Caso o sujeito passivo efetue o recolhimento das contribuições previdenciárias sem a dedução do valor a reembolsar, essa importância poderá ser compensada ou ser objeto de restituição.

---

em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012, p. 76.

<sup>35</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal: Comentários e Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**. Florianópolis, 2017, p. 70.

§ 4º É vedada a dedução ou compensação do valor das quotas de salário-família ou de salário-maternidade das contribuições arrecadadas pela RFB para outras entidades ou fundos.

O contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária e ativo do direito creditório, deve requerer o pedido de reembolso através do programa PER/DCOMP ou, sendo impossível realizar através deste, através do formulário “Pedido de Reembolso de Quotas de Salário-Família e de Salário-Maternidade”, que se encontra no Anexo III da IN/RFB nº 1.717/2017, nos termos do artigo 64.

Art. 64. O reembolso será requerido por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Reembolso de Quotas de Salário-Família e de Salário-Maternidade, constante do Anexo III desta Instrução Normativa.

Ou seja, o reembolso se difere das duas espécies de repetição de indébito anteriores no que se refere aos tipos de créditos contra Fazenda Nacional, já que a forma como os créditos são aproveitados nestas três espécies é a mesma: devolução em dinheiro.

#### 2.1.4 Compensação

De acordo com José Maria Othon Sidou, compensação vem do verbo compensar, que, se analisado pela ótica do Direito das Obrigações, significa “Confusão mútua da dívida e do crédito. Desaparecimento de duas dívidas líquidas e vencidas, pelo fato de ser o credor de uma o devedor de outra, e até onde se igualarem [...]”<sup>36</sup>.

Já para Alexandre Macedo Tavares,

“Etimologicamente o vocábulo *compensação* é derivado do substantivo latino *compensatio*, *onis*, significando compensação, balança, remuneração, que se origina do verbo latino *compensare*, isto é, compensar, remunerar, colocar em balança, contrabalançar, que, por seu turno, advém de *compendere*, ou seja, pesar com, pesar juntamente”<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> SIDOU, José Maria Othon et al. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. - 11. ed., rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 225.

<sup>37</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do indébito tributário**. Curitiba, PR: Juruá, 2001, p. 219.

Portanto, podemos concluir que a compensação diz respeito a um ato conjunto de credores e devedores mútuos no intuito de pagar o que devem e receberem o que é seu por direito, extinguindo-se, assim, valores independentes, porém entre partes relacionadas.<sup>38</sup>

Por outro lado, temos que a compensação de tributos constitui também uma modalidade de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, III, do CTN<sup>39</sup>, no entanto regula-se por normas pertencentes ao direito civil, mais precisamente a partir do art. 368 do Código Civil – CC<sup>40</sup> destacado abaixo, já que o CTN não a regulamenta, por mais que a institua.

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, **as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.**  
 Art. 369. A compensação efetua-se entre **dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.** (grifo do autor)

Assim, como a compensação exige que as dívidas sejam líquidas e certas, destaca-se que sobre um título executivo líquido e certo, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda entende que é “[...] líquido o crédito quando, além de claro e manifesto, dispensa qualquer elemento extrínseco para se aferir seu valor.”<sup>41</sup>, e que “[...] há certeza quando do título se infere a existência da obrigação”<sup>42</sup>.

Porém, no momento da compensação, além da certeza e da liquidez de crédito e débito, a legislação tributária prevê no artigo 170, do CTN a ressalva de que, para que esta modalidade de extinção – a compensação – se efetive, é necessária uma autorização prevista em lei<sup>43</sup>, senão vejamos:

Art. 170. **A lei pode**, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso **atribuir à autoridade administrativa**,

---

<sup>38</sup> MUSSI, Laila Rodrigues. **Ressarcimento do Indébito Tributário**. Graduação em Direito. Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 2009, p. 2.

<sup>39</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicado no DOU de 27.10.1966.

<sup>40</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Institui o Código Civil. Publicado no D.O.U. de 11.1.2002.

<sup>41</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: execução** - 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 156.

<sup>42</sup> Ibidem, p. 155.

<sup>43</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p. 742.

**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. (grifo do autor)

Resta evidente que, em se tratando de crédito tributário, a compensação depende da existência de lei que determine as respectivas condições e garantias, ou ainda que, por meio da delegação, a autoridade administrativa fique com este encargo. Não sendo necessário somente a existência de reciprocidade de dívidas no momento de se realizar uma compensação.<sup>44</sup>

Assim, de acordo com Luiz E. F. da Rosa Junior<sup>45</sup>:

“Assim, **a compensação deve ser expressamente autorizada** porque deve fixar as condições e garantias para a sua efetivação ou transferir esta estipulação para a autoridade administrativa. (...) o nosso ordenamento tributário adotou o sistema de **compensação legal** porque produz efeitos somente perante a lei, embora exija um ato declaratório da autoridade administrativa, que reconheça o crédito líquido e certo do contribuinte”. (grifo do autor)

Portanto, fazendo jus ao princípio da legalidade que constitui a base do Direito Tributário, havendo um tributo e sendo este, segundo o artigo 3º, do CTN, “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”, o crédito tributário, por sua vez, derivará da circunstância estabelecida em lei como tributo.

Em suma, após a instituição do tributo por lei ou ato legal de mesmo vigor, tem-se o nascimento da obrigação tributária, como por exemplo, no caso em que o contribuinte auferir renda e tem a obrigação tributária de recolher o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF. Constituída esta obrigação, a autoridade administrativa responsável fará o lançamento desta, de modo a cientificar o contribuinte do seu dever

---

<sup>44</sup> Alexandre, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 523.

<sup>45</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Direito Financeiro e Direito Tributário** – 19 ed. Rio de Janeiro: renovar, 2006, p.529

de recolher o tributo, dando origem ao crédito tributário, nos termos do artigo 139, do CTN: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.<sup>46</sup>

Neste sentido podemos destacar o entendimento da doutrinadora Regina Helena Costa<sup>47</sup>:

**“Ocorrido o fato descrito na hipótese de incidência tributária, nasce a obrigação de pagar o tributo correspondente** e, desse modo, instalado o liame obrigacional, o direito do Fisco de exigí-lo (crédito) e o dever do sujeito passivo de atendê-lo (débito). Entretanto, **para que a prestação objeto dessa obrigação – o tributo – possa ser exigida, impõe-se seja formalizada** mediante providência que o Código Tributário Nacional denomina lançamento. Portanto, na dicção do Código, **o lançamento constitui o crédito tributário, isto é, torna-o exigível e, portanto, passível de cobrança**”. (grifo do autor)

Vale destacar que a constituição do crédito tributário possui regulamentação através do artigo 142, do CTN, no qual dispõe o seguinte:

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da **obrigação correspondente**, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifo do autor)

Assim, por exemplo, quando o contribuinte deixa de pagar um determinado tributo, mas em contrapartida paga um outro a mais, ele se torna credor e devedor ao mesmo tempo, de modo que nasce para a Fazenda Pública o direito de ajuizar uma ação executiva contra o contribuinte, mas também nasce para este o direito de ajuizar uma ação de cobrança/restituição contra aquela, já que na primeira situação o crédito tributário não foi adimplido dando origem a uma dívida ativa, e na segunda o crédito tributário foi pago a maior dando origem a um crédito ao cidadão. Este caso é um exemplo no qual se pode aplicar a compensação.

---

<sup>46</sup> MUSSI, Laila Rodrigues. **Ressarcimento do Indébito Tributário**. Graduação em Direito. Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 2009, p. 41.

<sup>47</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 177.

No âmbito federal, o instituto da compensação tributária está disposto no artigo 66 da Lei 8.383, de 30 de Dezembro de 1991<sup>48</sup>, nos seguintes termos:

Art. 66. **Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos**, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, **o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor** no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º **A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.**

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (grifo do autor)

O contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária e ativo do direito creditório, deve requerer o pedido de ressarcimento através do programa PER/DCOMP ou, sendo impossível, poderá realizar através do formulário “Declaração de Compensação”, que se encontra no Anexo IV da IN/RFB nº 1.717/2017, nos termos do artigo 65, §1º.

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o **formulário Declaração de Compensação**, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa. (grifo do autor)

Atualmente, ainda na esfera federal, a compensação é regulamentada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996<sup>49</sup> infracitado, com algumas alterações introduzidas

---

<sup>48</sup> BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.1991.

<sup>49</sup> BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Publicado no DOU de 30.12.1996.

pela Lei nº 10.637, de 2002<sup>50</sup>, de modo que passou-se a aceitar a compensação tributária com relação a tributos que não sejam da mesma espécie – taxas com impostos, por exemplo –, excepcionados os casos relativos a contribuições previdenciárias e a terceiros sujeitos, devendo os contribuintes fazerem o pedido desta compensação de forma expressa<sup>51</sup>.

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

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

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...] (grifo do autor)

Ou seja, analisando o artigo 74 da Lei n. 9.430/96, este dispõe que compensação poderá ser feita ainda que os tributos não sejam da mesma espécie, entretanto esta somente é realizada mediante a entrega, pelo sujeito passivo – titular do crédito –, do documento eletrônico conhecido como Declaração de Compensação (DCOMP), no qual deverá conter dados sobre os créditos que se deseja usar e sobre os débitos que se deseja compensar.

Após a realização do pedido, segundo o doutrinador Leandro Paulsen<sup>52</sup>:

**“Terá o Fisco o prazo de cinco anos contados da declaração para homologá-la (o que ocorrerá tacitamente) ou para não homologá-la, negando efeitos à compensação e dando o débito do contribuinte por aberto. Neste caso de não homologação, terá o contribuinte direito à apresentação de impugnação e de recurso, ambos com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do Decreto n.**

---

<sup>50</sup> BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.2002.

<sup>51</sup> BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. *Medidas Alternativas Para Adimplemento De Dívidas Fiscais: Um Estudo Sobre A Compensação Tributária.* Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012, p. 34.

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 283.

70.235/72 e do art. 151, III, do CTN, tal qual previsto expressamente nos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 10.833/03. **Não sendo provida a impugnação ou o recurso, o montante do débito apontado pelo contribuinte na declaração de compensação será considerado como confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados**, podendo ser encaminhada a declaração para inscrição em **dívida ativa** a fim de viabilizar a posterior extração de certidão de dívida ativa e **ajuzamento de execução fiscal**". (grifo do autor)

Todavia, não são todos os tributos que são passíveis de compensação, existem compensações que são expressamente vedadas por lei, como é o caso dos §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei n. 9.430/96, e também o caso do artigo 76, da IN/RFB 1717/17 que dispõem, como por exemplo:

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração** referida no § 1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - **o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;**

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

[...] (grifo do autor)

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

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

c) refira-se a título público;

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

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

[...]

Art. 76. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo e no art. 75, **a compensação é vedada e será considerada não declarada quando tiver por objeto:**

I - o débito apurado no momento do registro da DI;

II - o débito que já tenha sido encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União;  
 III - **o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;**  
 [...] (grifo do autor)

Assim, em atenção ao entendimento mencionado anteriormente do doutrinador Leandro Paulsen e aos dispositivos supracitados, nota-se que caso o contribuinte, contrariando esta previsão legal, venha a fazer uma declaração de compensação – DCOMP – de crédito não passível desta, tal declaração será considerada não homologada, restando àquele o direito de apresentar impugnação ou recurso, mas também propenso a ter seu débito inscrito em dívida ativa em caso de improvido da impugnação/recurso, já que houve uma confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos, senão vejamos o que dispõe o artigo 66 e 73 da IN/RFB 1717/17<sup>53</sup>:

Art. 66. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Parágrafo único. **A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.** (grifo do autor)

Art. 73. **O sujeito passivo será cientificado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 (trinta) dias**, contado da data da ciência do despacho de não homologação.

§ 1º **Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento** no prazo previsto no caput, **o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para inscrição em Dívida Ativa da União**, ressalvada a apresentação de manifestação de inconformidade prevista no art. 135.  
 [...] (grifo do autor)

Assim, por fim, vale ressaltar que a compensação é uma das modalidades de extinção das obrigações tributárias, igualando-se ao pagamento, tendo em vista que, ainda que não pelos moldes tradicionais, tem-se a liquidação da obrigação, de modo a satisfazer credor e devedor recíprocos.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> DANDOLINI, Camila Feltrin. **A compensação de tributos federais e seus reflexos em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012, p. 77.

<sup>54</sup> MUSSI, Laila Rodrigues. **Ressarcimento do Indébito Tributário**. Graduação em Direito. Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 2009, p. 64.

Para fins deste trabalho, será dado maior enfoque ao caso de vedação ao pedido de compensação de débitos parcelados, e, portanto, com a exigibilidade suspensa, previsto tanto no inciso IV, do §3º, do artigo 74, da Lei 9.430/96 como no inciso III, do artigo 76, da IN/RFB nº 1717/17, quais sejam:

“§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º: IV - **o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento** concedido pela Secretaria da Receita Federal – SRF”.

Art. 76. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo e no art. 75, a compensação é vedada e será considerada não declarada quando tiver por objeto: III - **o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;**

No entanto, para que possamos posteriormente aprofundarmos no assunto, devemos inicialmente compreendermos uma modalidade específica de compensação, sendo ela a compensação de ofício.

#### 2.1.4.1 Compensação de Ofício

Considerando que a compensação tem como objetivo evitar a circulação inútil de moeda, o doutrinador Arnaldo Rizzardo dispõe que tal prática “*é a aplicação de um princípio de economia pública, que exige que as trocas sejam realizadas com a menor circulação de moeda. É a solutio recíproca. É o desconto de uma dívida a outra, até a concorrente quantia*”<sup>55</sup>.

A compensação de ofício é uma espécie de compensação tributária, como mencionado no capítulo anterior, que ocorre quando o sujeito passivo – o contribuinte – realiza o pedido de restituição ou de ressarcimento, porém antes deste ser homologado, a Receita Federal do Brasil analisa se o contribuinte também não possui débitos com esta e com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Se for constatado que existam débitos, a RFB utilizará o valor do crédito objeto do pedido de

---

<sup>55</sup> RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das obrigações: lei nº10.406, de 10.01.2002.** – 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 402.

Restituição/Ressarcimento para compensar com o débito existente, instituto este conhecido como compensação de ofício.<sup>56</sup>

No ano de 1986, através da edição do Decreto-Lei nº 2.287<sup>57</sup>, foi instituída a compensação de ofício. A partir daquele ano, toda vez que o contribuinte requeria uma restituição perante a RFB, e, caso dela fosse julgada procedente, aquele receberia a restituição somente se não possuísse débitos tributários, já que, caso contrário, os débitos seriam descontados da restituição.<sup>58</sup> Vejamos o que previa o artigo 7º deste Decreto-Lei.

**Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.**

**§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.**

§ 2º Existindo, nos termos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

---

<sup>56</sup> DANDOLINI, Camila Feltrin. **A compensação de tributos federais e seus reflexos em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012, p. 73.

<sup>57</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986**. Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Publicado no DOU de 24.7.1986.

<sup>58</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, Editors: Forense, 2012, p. 505-516.

Atualmente, tal modalidade de compensação está prevista no artigo 73 da Lei nº 9.430/96, já mencionada anteriormente, que, com a redação da Lei nº 12.844/13<sup>59</sup>, assim dispõe<sup>60</sup>:

**Art. 73. A restituição e o ressarcimento** de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil **será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.** Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, **os créditos serão utilizados para quitação desses débitos**, observado o seguinte: I — o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; II — a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo.

Neste mesmo sentido dispõe, ainda, o artigo 89, da IN/RFB nº 1717/17, senão vejamos:

**Art. 89.** A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf ou GPS cuja receita não seja administrada pela RFB será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

---

<sup>59</sup> BRASIL. **Lei nº 12.844/13, de 19 de julho de 2013.** Amplia o valor do Benefício Garantia-Safra para a safra de 2011/2012; amplia o Auxílio Emergencial Financeiro, de que trata a Lei nº 10.954, de 29 de setembro de 2004, relativo aos desastres ocorridos em 2012; autoriza a distribuição de milho para venda a pequenos criadores, nos termos que especifica; institui medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA e para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.249, de 11 de junho de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.727, de 23 de junho de 2008, 12.468, de 26 de agosto de 2011, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.512, de 14 de outubro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.775, de 17 de setembro de 2008, e 12.716, de 21 de setembro de 2012, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; dispõe sobre a comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte; regula a compra, venda e transporte de ouro; e dá outras providências. Publicada no DOU de 19.07.2013.

<sup>60</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 282.

**§ 1º Existindo débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.** (grifo do autor)

Analisando este mesmo artigo desta IN, mas especificamente os parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º mencionados abaixo, nota-se que o contribuinte deve se manifestar no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data do recebimento da comunicação formal enviada pela RFB, existindo três possibilidades: 1) caso permaneça em silêncio, a RFB considerará o seu consentimento perante a compensação; 2) caso o sujeito passivo não concorde com a compensação, o valor do crédito que se pediu a restituição ficará retido junto à RFB até que os débitos sejam quitados; 3) caso concorde com o ato do RFB, a compensação de ofício será, sem maiores problemas, concretizada.<sup>61</sup>

§ 2º A compensação de ofício de débito parcelado restringe-se aos parcelamentos não garantidos.

§ 3º Previamente à compensação de ofício, **deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias**, contado da data do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, sendo o **seu silêncio considerado como aquiescência**.

§ 4º Na hipótese de **o sujeito passivo discordar da compensação de ofício**, a unidade da RFB competente para efetuar **a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado**.

§ 5º **Havendo concordância** do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, **esta será efetuada** na ordem estabelecida nesta Instrução Normativa. (grifo do autor)

Desta forma, caso, após efetivada a compensação de ofício, ainda exista algum crédito do contribuinte perante a Fazenda Pública, este, só assim, será restituído ou ressarcido no valor que restar, nos termos do parágrafo 6º, do artigo 89, desta IN/RFB: “O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício de que trata o § 5º ser-lhe-á restituído ou ressarcido”.

Entretanto, logo de imediato, é possível visualizar inúmeras ilegalidade desta IN/RFB nº 1717/17 no que tange os dispositivos do Código Tributário Nacional. Dentre

---

<sup>61</sup> DANDOLINI, Camila Feltrin. **A compensação de tributos federais e seus reflexos em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012, p. 73.

elas, pode-se destacar a possibilidade de compensação de ofício de débitos consolidados em parcelamento, afrontando de forma clara o artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, já que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
[...]  
VI – o parcelamento.

Tal ilegalidade é o principal objeto deste trabalho e será abordada mais a fundo no último capítulo, mas desde já ressalta-se que é imenso o desrespeito à princípios constitucionais básico como legalidade, igualdade, moralidade ao se bloquear o patrimônio do contribuinte para que a RFB possa exercer a cobrança coercitiva de um débito tributário, ainda que este esteja com a exigibilidade suspensa.

Desta forma, antes de entrar efetivamente no tema, é necessário abordar o instituto da suspensão da exigibilidade, conforme se verá no próximo capítulo.

### 3 EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, vale ressaltar que com o nascimento da relação jurídico-tributária, a partir da aplicação da norma tributária imperativa sobre o fato gerador, nascem o débito e o crédito tributário, aquele pertencente ao contribuinte e este à Fazenda Pública.<sup>62</sup>

Entretanto, como já mencionado no primeiro capítulo, tal crédito tributário somente é tido como exigível pelo CTN quando restar comprovada a sua existência e liquidez, de modo que só assim o Fisco pode exigir do contribuinte o seu cumprimento, ganhando o crédito tributário exigibilidade.<sup>63</sup>

Assim, após a comprovação pelo Fisco da existência do crédito, bem como tendo determinado o valor da obrigação, este pode, segundo o doutrinador Leandro Paulsen, “encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa e extrair a respectiva Certidão de Dívida Ativa, produzindo, assim, o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade”<sup>64</sup>.

Tal procedimento, previsto no artigo 142 do CTN e já mencionado anteriormente, é denominado lançamento tributário e tem como objetivo declarar formalmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de modo a constituir o crédito tributário e torná-lo exigível.<sup>65</sup>

O lançamento tributário pode ser classificado como um ato administrativo, e, como tal, possui as seguintes qualificações: 1) imperatividade: capacidade de constituir, unilateralmente, obrigações a terceiros; 2) presunção de legitimidade: presunção de que tal ato foi regularmente praticado, até que se prove o contrário, de forma a invalidá-lo; 3) **exigibilidade**: poder de cobrar a prestação introduzida no ordenamento pelo ato administrativo.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 248.

<sup>63</sup> Ibidem, p. 248.

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 248.

<sup>65</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 186.

<sup>66</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 178.

Desta forma podemos destacar o entendimento de Maria Leonor Leite Vieira<sup>67</sup>, no qual esclarece que

**“se não cumprida a prestação, fica a autoridade administrativa credenciada a praticar outro ato, inscrevendo a dívida como ativa, e requerendo a intervenção do Poder Judiciário para que aquele crédito seja liquidado, isto é, para que o dever jurídico do sujeito passivo seja exigido, sob pena de comprometimento de bens patrimoniais, o que é cuidado pela matéria instrumental, ou processual”.**

Assim, é possível constatar que para que o sujeito ativo – Fazenda Pública – possa realizar atos de cobrança do crédito tributário é indispensável que já tenha decorrido o prazo para pagamento da prestação tributária. Ou seja, apenas após o vencimento do crédito tributário é que estará o Fisco autorizado a realizar a cobrança deste através da inscrição do débito em Dívida Ativa com o posterior ajuizamento da execução fiscal.

Todavia, ressalta-se que caso não seja efetuado o lançamento de ofício, ato este realizado pela autoridade que não constitui atualmente como principalmente meio de lançamento, há outras duas hipóteses de lançamentos<sup>68</sup>, quais sejam:

- 1) Declarações do contribuinte, também denominada de lançamento por declaração. Senão vejamos trecho do entendimento do doutrinador Leandro Paulsen<sup>69</sup>:

**“Tais declarações, resultantes de apuração, pelo próprio contribuinte, do montante por ele devido, implicam reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da respectiva obrigação de pagar. São elas: a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), a Guia de Apuração e Informação do ICMS (GIA), a Declaração de Ajuste do IR ou qualquer outro documento em que conste o reconhecimento do débito. [...] Declarado o débito, portanto, resta formalizada a existência e a liquidez do correspondente crédito”.** (grifo do autor)

- 2) Confissões de débito, também conhecida como o lançamento por homologação. Vejamos parte do entendimento do mesmo autor<sup>70</sup>:

---

<sup>67</sup> VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

<sup>68</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 250.

<sup>69</sup> Ibidem, p. 250.

<sup>70</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 250.

“O Decreto-Lei n. 2.124/84 dispõe justamente no sentido de que o **documento do contribuinte** que, em cumprimento a obrigação acessória, **comunica a existência de crédito tributário constitui confissão de dívida** e instrumento hábil e **suficiente para a exigência do referido crédito**, ensejando, no caso de inadimplemento, a inscrição direta em Dívida Ativa, com juros e multa moratória, para efeito de cobrança executiva”. (grifo do autor).

Em suma, independentemente de como foi formalizada a existência, certeza e liquidez do crédito tributário, é apenas com o vencimento do prazo para o pagamento do tributo devido que se inicia sua exigibilidade pela a Fazenda Pública, que só será suspensa ou extinta caso vir a surgir alguma modalidade de suspensão ou de extinção, respectivamente, nos termos no artigo 141, do CTN:

Art. 141. **O crédito tributário** regularmente constituído **somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei**, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (grifo do autor)

Assim sendo, é sobre as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que se tratará a seguir.

### 3.1 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Em suma, como analisado anteriormente, a obrigação tributária trata-se de um vínculo jurídico que se estabelece entre o Fisco e o Contribuinte, o qual aquele tem o direito de exigir deste o pagamento da prestação tributária, qual seja, o pagamento do tributo, do contrário estará sob o risco de sofrer os efeitos da mora, perdendo, assim, o direito à obtenção de certidões negativas e na iminência de ocorrer o ajuizamento de uma execução fiscal.<sup>71</sup>

Portanto, tem-se que tal obrigação é composta de um crédito e um débito, na qual aquele se torna exigível a partir do lançamento tributário, visto que lhe é concedido a liquidez, certeza e exigibilidade. Assim sendo, quando se tem a

---

<sup>71</sup> SILVA, Douglas Duarte da. RODRIGUES, Fernando José Amâncio. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: parcelamentos dos débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União**, Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas, Ipatinga, v.1, n.3, 2019, p. 12-13.

suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conseqüentemente se terá a suspensão da exigibilidade do débito tributário.<sup>72</sup>

Desta forma, conforme entendimento da doutrinadora Regina Helena Costa<sup>73</sup>, é possível destacar:

“A presença de **uma causa de suspensão da exigibilidade acarreta** as seguintes conseqüências: **a) o Fisco fica impedido de exercitar atos de cobrança**, não podendo ajuizar a execução fiscal até que cesse a eficácia da causa suspensiva; e **b) fica suspensa a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal**, se já iniciado, ou impedida a fluência de tal prazo. (grifo do autor)

Isto é, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco não pode exigir do contribuinte, de forma alguma, que este pague a prestação devida, ou seja, não pode praticar atos de cobrança. No entanto, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspendem não apenas a cobrança, como também prazo de prescricional que o Fisco dispõe para exigí-lo. Afinal, o ordenamento jurídico tem que prezar pela paridade de armas, isto é, não pode impedir o Fisco de exigir o cumprimento de uma prestação, bem como não pode deixar fluir o prazo prescricional.<sup>74</sup>

Entretanto, para Regina Helena Costa<sup>75</sup>,

[...] **a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária é sempre um estado provisório**, que dura um período de tempo. Em conseqüência, poderemos ter diferentes situações **diante da cessação da suspensão** da exigibilidade da obrigação: **a) o pagamento** pelo sujeito passivo, extinguindo-se a obrigação tributária; **b) o advento de outra causa de extinção do pagamento** – ex.: decisão judicial declaratória da inexistência da obrigação de pagar o tributo; ou, ainda, **c) o restabelecimento da exigibilidade**, com o prosseguimento da cobrança do crédito fiscal, inclusive mediante o ajuizamento de execução fiscal”. (grifo do autor)

Conseqüentemente, constata-se que tal suspensão é apenas temporária, que não é o fim, nem o objetivo que se pretende atingir desta relação jurídico-tributária.

---

<sup>72</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 465.

<sup>73</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 188.

<sup>74</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 203.

<sup>75</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 188.

Todavia, a suspensão pode ser um caminho para se alcançar o fim desejado, qual seja: a extinção do crédito, seja através pagamento ou por uma outra causa de extinção.

No capítulo III do CTN está disciplinada a Suspensão de Crédito Tributário, mas é no artigo 151, mais especificamente, que temos a sua regulação. Senão vejamos:

Art. 151. **Suspendem a exigibilidade** do crédito tributário:

I - **moratória**;

II - o **depósito** do seu montante integral;

III - as **reclamações e os recursos**, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de **medida liminar** em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de **tutela antecipada**, em outras espécies de ação judicial;

VI – o **parcelamento**.

Parágrafo único. O disposto neste artigo **não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias** dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes. (grifo do autor)

Assim, ao se enquadrar o crédito em uma dessas hipóteses, o Fisco fica impedido de exigir a sua satisfação, bem como de tomar qualquer medida com vista a constranger o contribuinte ao pagamento.

Sobre tais hipóteses de suspensão cabe destacar o entendimento do doutrinador Leandro Paulsen<sup>76</sup>:

“Se relermos com atenção essas hipóteses suspensivas estabelecidas pelo art. 151, veremos que podem ser assim sintetizadas: **a) foi dado prazo para pagamento** do tributo ou penalidade, seja por força de moratória ou de parcelamento concedido ao contribuinte (**incisos I e VI**); **b) há incerteza quanto à existência do crédito**, colocado em dúvida por impugnação, manifestação de inconformidade ou recurso ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa, ou suspenso por decisão judicial que tenha reconhecido a relevância ou verossimilhança dos argumentos do sujeito passivo em ação por este ajuizada (**incisos III, IV e V**); ou c) **o crédito está garantido por depósito em dinheiro (inciso II)**”. (grifo do autor)

Todavia, ressalta-se que a ocorrência de uma dessas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como destacado no parágrafo único do artigo

---

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 258.

151, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequente.<sup>77</sup>

Nesta linha, salienta-se o caso prático dado como exemplo pelo autor Hugo de Brito Machado Segundo<sup>78</sup>:

“Em outras palavras, caso um contribuinte obtenha medida liminar que suspenda a exigibilidade do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as mercadorias que vende, **isso não o eximirá de escriturar essas vendas em sua contabilidade, emitir as correspondentes notas fiscais, entregar ao Fisco as declarações exigidas pela legislação**”. (grifo do autor)

Uma outra questão bastante importante sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a de que esta age também sobre lançamentos nos quais ainda não foram efetuados.

Em suma, com o implemento de uma causa suspensiva antes da constituição do crédito, ou seja, antes do seu lançamento, se tem aplicado o entendimento de que a autoridade fiscal, ainda que impedida de realizar a cobrança, não está impedida de efetuar o lançamento. Pelo contrário, a Fazenda Pública deve fazer o lançamento para que não corra o risco de, ao final do processo, quando já finalizada a suspensão, e caso a sentença lhe seja procedente, não poder mais cobrar o crédito por já ter decaído o prazo de 5 anos.<sup>79</sup>

Neste sentido salienta-se o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça<sup>80</sup>:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. **SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER O SEU LANÇAMENTO.** ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO.

1. O Art. 151, IV, do CTN determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, **o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança**, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, **mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito.**

<sup>77</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 188.

<sup>78</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 203.

<sup>79</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 466.

<sup>80</sup> STJ, REsp 736040/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 11/06/2007.

2. **A primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça**, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, **manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN.** Na ocasião do julgamento dos ERESP 572.603/PR, entendeu-se que a “ **suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito**, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, **mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar**” (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.09.05). 3. Recurso especial desprovido (grifo do autor).

Como dito anteriormente, a suspensão de exigibilidade do crédito tributário está prevista nos artigos 151 a 155-A, do CTN. Porém é no artigo 151 que estão dispostas, em um rol taxativo, as causas de suspensão, quais sejam: a moratória, o depósito do montante integral, as reclamações e recursos administrativos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, em outra ação, e a antecipação de tutela, e o parcelamento (art. 151, CTN).

Assim sendo, seguiremos com a abordagem de cada uma delas.

### 3.1.1 Moratória

A moratória é a primeira causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário tratada pelo artigo 151, do CTN, e consiste, basicamente, no alargamento dos prazos, se já transcorrido o original, para pagamento do tributo devido desde que concedido por lei, firmando-se um acordo entre o credor – Fazenda Pública – e devedor – Contribuinte.<sup>81</sup>

Por esta mesma ótica entende a doutrinadora Regina Helena Costa<sup>82</sup>:

**“A moratória é a prorrogação do prazo ou a outorga de novo prazo, se já findo o original, para o cumprimento da obrigação principal. Sempre dependerá de lei para sua concessão, não somente porque a obrigação tributária é ex lege, mas também por força do princípio da indisponibilidade**

---

<sup>81</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 478.

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 190.

**do interesse público**, já que a moratória implica o recebimento do crédito fiscal posteriormente ao prazo originalmente estabelecido”. (grifo do autor)

Destaca-se assim, o artigo 152, do CTN que regulamenta, juntamente com os artigos 153 a 155-A, as principais regras da moratória:

Art. 152. **A moratória somente pode ser concedida:**

I - em caráter **geral**:

a) **pela pessoa jurídica de direito público competente** para instituir o tributo a que se refira;

b) **pela União**, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter **individual, por despacho da autoridade administrativa**, desde que **autorizada por lei** nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. **A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região** do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Verifica-se que o dispositivo estabelece duas espécies de moratória, quais sejam: de caráter geral e de caráter individual. Ou seja, o benefício da dilação de prazo para pagamento do tributo pode ser concedido direta e genericamente por lei, beneficiando todos os sujeitos passivos daquela obrigação tributária (inciso I) ou por ato administrativo declaratório do cumprimento dos requisitos previstos em lei beneficiando somente pessoas que se encaixam em determinados requisitos (inciso II).<sup>83</sup>

No entanto, em que pese estas espécies sejam legais, é possível questionarmos se o caso do inciso I, alínea ‘b’, não seria uma hipótese inconstitucional, já que a União, em respeito aos princípios constitucionais do pacto federativo e da autonomia dos entes federativos e com o intuito de não feri-los, não poderia conceder moratória de tributos de competência de outras pessoas políticas.<sup>84</sup>

Entretanto, a doutrinadora Regina Helena entende que a hipótese é cabível e não fere os princípios constitucionais<sup>85</sup>, senão vejamos fragmento:

---

<sup>83</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 478.

<sup>84</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017,, p. 479.

<sup>85</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 190.

“Em um exame superficial, essa ressalva, contida no CTN, poderia ser considerada contrária ao princípio federativo. Poder-se-ia dizer que é inválida, não tendo sido recepcionada pela CF/88. Exame mais cuidadoso, porém, revela que não é assim. **A citada disposição é perfeitamente razoável, e válida, na medida em que condiciona a moratória geral de tributos estaduais e municipais, concedida pela União, à abrangência também dos tributos federais e das obrigações de direito privado.** Ora, além de uma moratória com tamanha abrangência não discriminar os demais entes federados em relação à União, considerá-la inválida implicaria considerar inconstitucional toda a legislação federal que cuida da “recuperação judicial” das empresas, antes conhecida como concordata”. (grifo do autor)

Por outro lado, o doutrinador Ricardo Alexandre<sup>86</sup> possui um entendimento diferente da doutrinadora Regina Helena Costa<sup>87</sup>, pois acredita que tem dilação concedida pela União fere a autonomia dos entes, *in verbis*:

**“Quando da análise da proibição de que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (CF, art. 151, III) afirmou-se que a vedação é importante** garantia protetora do pacto federativo, pois impede que a União, por ato próprio, interfira na arrecadação dos entes menores, pondo-lhes em risco a autonomia. Alegou-se também que as exceções existentes só eram admitidas porque constantes no próprio texto constitucional [...]. **Ora, a dilatação de prazo para pagamento de tributo da competência estadual ou municipal, por ato da União, também parece pôr em risco a autonomia dos entes menores,** em detrimento do pacto federativo. O raciocínio poderia levar ao entendimento de que a autorização contida no art. 152, I, b, do CTN seria inconstitucional”. (grifo do autor)

Outro aspecto importante a ser salientado é o de que, ressalvados os casos que em a lei dispor o contrário, a moratória apenas diz respeito aos créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou seja nas hipóteses em que o lançamento tributário já tenha sido iniciado por ato regularmente notificado ao sujeito passivo, nos termos do artigo 154, do CTN.<sup>88</sup>

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, **a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.**

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele. (grifo do autor)

---

<sup>86</sup> ALEXANDRE, Op. Cit., p. 479.

<sup>87</sup> COSTA, Op. Cit., p.190.

<sup>88</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p.733.

Encerrada a análise da moratória, passamos ao exame do depósito do montante integral, segunda causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no artigo 151, do CTN.

### 3.1.2 Depósito do montante integral

Como explanado anteriormente, o inciso II, do artigo 151, do CTN aponta o depósito do montante integral como causa de suspensão da exigibilidade da obrigação principal, tornando-se, na prática, uma das hipóteses mais utilizadas pelos contribuintes para obtenção da suspensão, podendo ser efetuado tanto em sede de processo administrativo como em judicial.<sup>89</sup>

O depósito judicial, diferentemente da moratória e do parcelamento, busca, durante a discussão do débito tributário, evitar os encargos da sucumbência. Ou seja, ao decidir pela opção do depósito, além do sujeito passivo não concordar com o lançamento realizado e querer discuti-lo, ele deseja que o valor devido não sofra incidência de juros.<sup>90</sup>

Assim, o doutrinador Ricardo salienta que “caso a opção seja a via administrativa, à própria instauração do processo administrativo fiscal tem por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito, mas pode o contribuinte optar pela efetivação do depósito como meio de se livrar da fluência dos juros de mora”.<sup>91</sup>

Entretanto, para que o sujeito passivo adquira o direito de ter seu débito suspenso através do depósito, a legislação prevê que este deve ser feito no valor total do débito, em dinheiro, e com os acréscimos legais devidos, nos termos da Súmula

---

<sup>89</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. - 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 381.

<sup>90</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev., atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 468.

<sup>91</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev., atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 468.

112, STJ: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.<sup>92</sup>

Assim, seguindo o entendimento desta Súmula, o contribuinte não possui o direito subjetivo de, através do oferecimento de um bem diferente do dinheiro, obter a suspensão da exigibilidade do crédito automaticamente.

Por meio da realização do depósito do montante integral do débito, o contribuinte também tem suspensão, como já mencionado, a fluência dos juros, isto é, em que pese os juros continuem fluindo, eles agora são devidos pela instituição depositária. No entanto, por outro lado, para que se mantenha a paridade de armas, o depósito, em prol do Fisco, também suspende a prescrição, bem como garante que este receba o crédito tributário com maior brevidade.<sup>93</sup>

Neste mesmo sentido, podemos extrair o entendimento do STJ em sede de julgamento do Recurso Especial nº 681.110<sup>94</sup>:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. DEPÓSITO DO ARTIGO 151. DUPLA GARANTIA.

1. “A garantia prevista no art. 151, II, do CTN **tem natureza dúplice**, porquanto ao tempo em que **impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade**, porquanto a conversão em renda do depósito judicial equivale ao pagamento previsto no art. 156, do CTN encerrando modalidade de extinção do crédito tributário”

(REsp 490.641/PR, Rel. Min. Luiz Fux).

2. Recurso especial provido.” (grifo do autor)

Neste mesmo julgamento, o Ministro Relator Castro Meira se manifestou no sentido de que “para que seja restaurada a atuação fazendária basta a cessação dos depósitos, não sendo necessário o levantamento do montante já depositado”. E Assim citou os seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO – **DEPÓSITO JUDICIAL** (ART. 151, II, E 56, IV, DO CTN) – **LEVANTAMENTO**.

<sup>92</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 696.

<sup>93</sup> CORREIA, Andrea Veloso. **Lançamento para Prevenir Decadência Diante de uma das Causas de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário Prevista no Artigo 151 do CTN**. Revista da EMERJ, v. 13, nº 51, 2010, p. 1-2.

<sup>94</sup> STJ, REsp 681.110/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/3/2005.

1. **Os depósitos cautelares relacionados com as ações ordinárias para suspensão da exigibilidade dos créditos tributários só podem ser levantados após o trânsito em julgado.**
2. **Quando a suspensividade decorre de liminar em mandado de segurança, sendo o depósito mera faculdade do contribuinte, o levantamento pode ser autorizado a qualquer tempo.**
3. Hipótese em que o depósito foi feito em função de ação ordinária.
4. Recurso especial improvido<sup>95</sup>; (grifo do autor)

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, I E II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. TRÂNSITO EM JULGADO. **LEVANTAMENTO DO DEPÓSITO JUDICIAL**. ART. 151, II, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. GARANTIA DO JUÍZO. FINALIDADE DÚPLICE. PRECEDENTES.

1. O juízo ad quem não está adstrito aos fundamentos expendidos em Primeiro Grau, uma vez que a finalidade do Duplo Grau de Jurisdição é reapurar a juridicidade da decisão.
2. **A garantia prevista no art. 151, II, do CTN tem natureza dúplice, porquanto ao tempo em que impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade**, porquanto a conversão em renda do depósito judicial equivale ao pagamento previsto no art. 156, do CTN encerrando modalidade de extinção do crédito tributário.
3. **Permitir o levantamento do depósito judicial sem a anuência do Fisco significa esvaziar o conteúdo da garantia prestada pelo contribuinte em detrimento da Fazenda Pública, por isso que se revela inaplicável**, in casu, o preceito contido no art.17 da Lei 9.779/99, com a redação dada pela MP 2.158-35/2001.
4. Precedentes.
5. Recurso especial conhecido e improvido<sup>96</sup>; (grifo do autor)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DE VALORES DISCUTIDOS, EM AÇÃO ORDINÁRIA, REFERENTES A RECOLHIMENTOS DE ICMS EM DATAS ANTECIPADAS POR DECRETOS, SEM CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO. **LEVANTAMENTO PELA FAZENDA**. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 151, II, CTN. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. **Tendo a autora depositado os valores discutidos em juízo, não pode invocar, após a improcedência da ação, obstáculo para o levantamento pela Fazenda** não consignado e não deferido, expressamente, por ocasião da efetivação do depósito. Presume-se, pois, que **o mesmo foi realizado para os fins do art. 151, II, do CTN, no intuito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, constituindo-se em verdadeiro pagamento do tributo** caso não alcançado o motivo da suspensão.
2. Recurso especial improvido.<sup>97</sup>

Desta forma, podemos destacar que existem três situações diferentes, quais sejam: 1) Quando o contribuinte sai vencedor da demanda; 2) Quando o contribuinte sai vencido da demanda; 3) E ainda quando não há exame do mérito. Na primeira

<sup>95</sup> STJ, REsp 543.442/PI, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 04/12/03.

<sup>96</sup> STJ, REsp 490.641/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 03.11.03.

<sup>97</sup> STJ, REsp 252.903/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 07.08.2000.

hipótese tem-se que, segundo entendimento jurisprudencial, o contribuinte deve sacar o valor depositado mediante alvará judicial. Na segunda hipótese o depósito, até o limite do débito, será convertido em renda a favor da Fazenda Pública, já que se entende que o depósito também tem a função de garantia. Na última hipótese, por ser uma decisão desfavorável ao contribuinte, o depósito se converte em renda para a Fazenda.<sup>98</sup>

Assim, nesta linha, ressalta-se o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo<sup>99</sup>:

**“[...] caso o sujeito passivo efetue o depósito, e consiga obter a desconstituição do lançamento, a quantia depositada deve ser liberada em seu favor tão logo a decisão se tornar definitiva.** Exemplificando, caso um contribuinte proponha ação pedindo a desconstituição de determinado lançamento, depositando em juízo a quantia correspondente, e este seu pedido seja julgado procedente, o depósito deve ser liberado tão logo transite em julgado a sentença respectiva. **O mesmo vale para o depósito feito ainda na instância administrativa, diante de posterior decisão que considera indevido o crédito.** Não poderá o Fisco, em tais casos, apropriar-se do recurso, ou impedir a sua liberação, argumentando que existiriam “outras” pendências não quitadas em relação ao citado contribuinte”.

Ou seja, existindo duas hipóteses de três em que o Fisco sai beneficiado, não existem razões para que a Fazenda Pública se oponha à feitura do depósito, senão vejamos fragmento do entendimento do doutrinador Hugo<sup>100</sup>:

**“Não existe qualquer razão, portanto, para que a Fazenda recuse ou se oponha à feitura do depósito, nem para que juízes condicionem a sua feitura a uma “autorização” específica [...]. Deve-se ressaltar, finalmente, que o depósito é uma faculdade do sujeito passivo. É uma opção deste, não podendo ser considerado obrigatório, nem colocado como condição para que se possa questionar em juízo determinada exigência fiscal”.** (grifo do autor)

Desta forma, o STJ firmou o entendimento de que o depósito é um direito do contribuinte, portanto não pode ser recusado, e uma forma de garantia para a

---

<sup>98</sup> PEREIRA, Thiago Campos. **O Depósito em Montate Integral e seus Novos Delineamentos.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, nº 1730, 27 de março de 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11095/o-deposito-em-montate-integral-e-seus-novos-delineamentos>>. Acesso em: 28 de setembro.

<sup>99</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário.** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 207.

<sup>100</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário.** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 207.

Fazenda. Senão vejamos a ementa do julgamento do REsp 466.362/MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. AJUIZAMENTO DE AÇÃO CAUTELAR DE DEPÓSITO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. PRESCINDIBILIDADE. FUMUS BONI IURIS DESVINCULADO DO MÉRITO DA AÇÃO PRINCIPAL.

1. O fumus boni iuris ensejador da concessão da cautelar incidental de depósito previsto no artigo 151, II, do CTN, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, não reside na relevância da pretensão contida na ação principal, mas, sim, na possibilidade jurídica da medida assecuratória pleiteada.

2. **O depósito, em dinheiro, do montante integral** do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, **constitui direito subjetivo do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal** (declaratória ou anulatória) ou via processo cautelar, nada obstante o paradoxo defluente da ausência de interesse processual no que pertine ao pleito acessório (Precedentes desta Corte: REsp 697370/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.08.2006; REsp 283222/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 06.03.2006; REsp 419855/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, publicado no DJ de 12.05.2003; e REsp 324012/RS, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, publicado no DJ de 05.11.2001).

3. Deveras, a aludida medida assecuratória da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, **além de prevenir a incidência da correção monetária sobre a dívida tributária em debate, impede o Fisco de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária, inibindo-lhe a prática de quaisquer atos posteriores à constituição do crédito tributário.**

4. Entrementes, **o depósito judicial configura ainda garantia da satisfação da pretensão executiva do sujeito ativo**, a favor de quem os valores depositados serão convertidos em renda com a obtenção de decisão favorável definitiva legitimadora do crédito tributário discutido (artigo 156, VI, do CTN).

5. Ademais, como é de sabença, a sucumbência do depositante na ação principal, por decisão transita em julgado, estende-se à ação instrumental, razão pela qual não se infere prejuízo na autorização cautelar do depósito ainda que em sede de mandamus com sentença denegatória.

6. Recurso especial provido”.<sup>101</sup> (grifo do autor)

Assim, passemos para a terceira hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no inciso III, do artigo 151, do CTN.

### 3.1.3 Reclamações e Recursos no Processo Administrativo Fiscal

---

<sup>101</sup> STJ, REsp 466.362/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.03.2007.

Por força do inciso III, do artigo 151, do CTN, as impugnações e os recursos administrativos também suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Todavia, o pressuposto para que esta suspensão ocorra é a de que a apresentação de tal defesa seja tempestiva, ou seja ocorra dentro do prazo legal, por exemplo não ultrapassando do 15º dia de um prazo de 15 dias para interposição.<sup>102</sup>

A partir do momento que se tem calculado o valor devido pela autoridade administrativa, o contribuinte será notificado para efetuar o pagamento ou, ainda, havendo discordância sobre os valores lançados, deverá apresentar reclamação administrativa justificando o porquê do suposto equívoco. Desta forma, ao possibilitar o questionamento por via administrativa do valor do lançamento tributário se garante um dos princípios do direito constitucional mais relevantes, qual seja: a ampla defesa.<sup>103</sup>

No entanto, além de assegurar o direito ao contraditório e a ampla defesa, compreendendo a expressão “reclamações e recursos administrativos” todos os instrumentos de defesa aptos a impugnar exigências fiscais, esta hipótese de suspensão da exigibilidade também garante o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição. Isto é, garante ao contribuinte o direito de que sua pretensão, deduzida na via administrativa, possa ser apreciada por, no mínimo, duas instâncias de julgamento.<sup>104</sup>

Desta forma, após questionado o débito pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública examinará o lançamento tributário para averiguar a presença de um possível erro ou alguma ilegalidade, restando, assim, o crédito tributário com sua exigibilidade suspensa até que a autoridade se manifeste. Ou seja, ocorrendo a manifestação, e tendo esta constatado a inexistência de erro, o crédito poderá voltar a ser exigido pela Fazenda.<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 261.

<sup>103</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. ref., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 208.

<sup>104</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 193.

<sup>105</sup> SANTOS, Carolina Leite. **Sopesamento entre a exigibilidade do crédito tributário em face de empresa em recuperação judicial: Hipótese de extrafiscalidade**. Brasília, 2018, p. 36.

Vale ressaltar que, em resumo, por se tratar de um processo administrativo fiscal, toda reclamação e todo recurso possuem efeito suspensivo, que se estende até a decisão final do litígio, restando a Fazenda Pública impossibilitada de exercer qualquer ação de cobrança.<sup>106</sup>

Por muito tempo, para que o contribuinte pudesse interpor o recurso administrativo, se exigia o prévio depósito recursal ou arrolamento de bens. Entretanto, tais exigências foram consideradas inconstitucionais pela STF sob os argumentos de que seriam uma agressão ao princípio da isonomia, do contraditório e da ampla defesa.<sup>107</sup>

Neste sentido também entende o doutrinador Hugo Brito, senão vejamos fragmento de sua obra:

“No julgamento dos Recursos Extraordinários 388.359, 389.383 e 390.513, o Plenário do **Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a exigência de “depósito”, “arrolamento de bens” ou outras formas de garantia como condição para que o sujeito passivo pudesse interpor recurso administrativo**, editando nesse sentido a **Súmula Vinculante 21**, que dispõe: **“É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”** Entendeu-se, com inteiro acerto, que tal exigência fere os princípios da ampla defesa, do devido processo legal administrativo e da gratuidade do direito de petição”.<sup>108</sup> (grifo do autor)

Sobre esta questão, o doutrinador Ricardo Alexandre destaca:

“Em palavras menos congestionadas, como o art. 151, III, do CTN previu que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, **não seria legítimo a tais leis criarem condições adicionais autônomas para que a suspensão legal venha a ocorrer**”.<sup>109</sup> (grifo do autor)

Em suma, observa-se que, sem a existência de qualquer outro requisito, e em respeito à princípios constitucionais, a interposição de recurso administrativo, desde que tempestivo, nos termos do inciso III, do artigo 151, do CTN, constitui causa de

---

<sup>106</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev., atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 471.

<sup>107</sup> Ibid., p. 472.

<sup>108</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 207.

<sup>109</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev., atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 473.

suspensão de exigibilidade do crédito tributário, que só será novamente passível de cobrança após proferida decisão final do processo.

### 3.1.4 Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança

Como quarta causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem-se a concessão de medida liminar em sede de Mandado de Segurança. Tal medida liminar tem como objetivo afastar desde o início da demanda um ato lesivo que já ocorreu praticado contra direito líquido e certo, bem como evitar que ele ocorra. Assim, releva-se de extrema importância desse instrumento processual.<sup>110</sup>

No entanto, primeiramente vale esclarecer que o mandado de segurança se trata de uma ação constitucionalmente criada para proteger direito líquido e certo, repressiva ou preventivamente, individual ou coletivamente. Assim, ao se constatar a lesividade de um ato ou sua iminência, através uma medida liminar o sujeito passivo tem a oportunidade de afastar o ato abusivo de autoridade que, frente a demora da sentença, poderia causar danos irreversíveis e irreparáveis.<sup>111</sup>

Todavia, vale destacar que, assim como nas causas suspensivas anteriores, a concessão de medida liminar em sede de mandado de segurança, em conformidade com jurisprudência já consolidada pelo STJ, suspende a cobrança do crédito, entretanto não impossibilita a Fazenda Pública de realizar o lançamento tributário afim de que esta possa se resguardar do decurso do prazo decadencial.<sup>112</sup>

Neste sentido, destaca-se o entendimento firmando pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 575.991<sup>113</sup>:

TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA – OBSTÁCULO JUDICIAL.

---

<sup>110</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

<sup>111</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. - 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 382.

<sup>112</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p. 734.

<sup>113</sup> STJ, REsp 575991/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon. DJ de 22/08/2005.

1. **A constituição do crédito tributário**, nos termos do CTN, **não sofre interrupção ou suspensão**, iniciando-se o prazo na data da ocorrência do fato gerador.
2. A partir do fato gerador, **dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para constituir o seu crédito, não estando inibida de fazê-lo se houver suspensão da exigibilidade**, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.
3. **A liminar concedida em mandado de segurança (art. 151, IV, CTN), bem assim as demais hipóteses do mesmo art. 151, não impedem que a Fazenda constitua o seu crédito e aguarde para efetuar a cobrança.**
4. Ocorrência da decadência, porque constituído o crédito após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 173, I, CTN)
5. Recurso especial conhecido em parte e provido. (grifo do autor)

Um clássico exemplo de utilização da medida liminar em mandado de segurança se dá nos casos em que a Fazenda Pública se nega a fornecer certidão negativa de débito (ou mesmo a positiva com efeito de negativa) sem apresentar argumentos contundentes, não restando outra alternativa ao contribuinte senão impetrar mandado de segurança com pedido liminar para suspensão da exigibilidade do crédito concomitantemente com o pedido de fornecimento de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do artigo 206, do CTN.<sup>114</sup>

Portanto, constata-se que quando o contribuinte tiver seu direito líquido e certo lesionado ou na iminência de ser, como por exemplo se ver cobrado por um crédito tributário que foi constituído ilegalmente, a concessão de medida liminar pode ser uma medida eficaz para afastar tal abuso, suspendendo, assim, a exigibilidade até que seja proferida decisão a respeito da suposta constituição ilegal do crédito tributário.

### 3.1.5 Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial

Outra causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, disposta no inciso V, do artigo 151, do CTN, são as liminares concedidas em ações cautelares

---

<sup>114</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

(art. 804 do CPC) e as decisões em antecipação de tutela nas demais ações tributárias (art. 273 do CPC) e nos recursos cíveis (art. 800 do CPC).<sup>115</sup>

Entretanto, vale destacar que apenas com o advento da Lei Complementar nº 104/2001 que se acrescentou ao artigo 151 do CTN o inciso V, especificando que, não só nos casos de mandado de segurança, a concessão de liminar e de antecipação de tutela em outras ações ocasiona a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.<sup>116</sup>

Assim, antes do advento desta Lei Complementar, muitas eram as ocasiões nas quais restava o contribuinte impossibilitado de proteger seu direito via mandado de segurança, ou por conta da falta dos pressupostos constitucionais da ação (liquidez e certeza), ou pelo transcurso do prazo decadencial de 120 dias para a impetração. Portanto, sem saída, o contribuinte ao tentar solucionar o seu problema, se via barrado em uma jurisprudência que aplicava a interpretação literal do artigo 151 do CTN, negando-lhe a suspensão da exigibilidade.<sup>117</sup>

Desta forma, constata-se que o inciso V, incluído posteriormente através da Lei Complementar supracitada, foi criado somente com o intuito de corrigir uma omissão do legislador, uma vez que a tutela antecipada e medida liminar concedidas em qualquer ação judicial têm o mesmo objetivo da medida liminar concedida no caso do mandado de segurança, qual seja: impedir que a demora ao se proferir uma decisão sobre o mérito da lide judicial acarrete um ônus tributário ao sujeito passivo.<sup>118</sup>

Tais medidas liminares e antecipatórias, que buscam antecipar o usufruto de algo que só seria concedido no momento da sentença, têm como fundamento a premissa estabelecida no inciso LXXVIII do artigo 5º de que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.<sup>119</sup>

---

<sup>115</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, p.735.

<sup>116</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. – 19. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100.

<sup>117</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev. atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 477.

<sup>118</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. - 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 383.

<sup>119</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 193.

Porém, a explicação para o fato de só se ter incluído originalmente no texto do CTN a liminar em mandado de segurança é pelo fato de que era a única existente no momento da criação do Código, já que o mandado de segurança, naquela época, era disciplinado pela Lei nº 1.533, de 1951, anterior ao CTN (Lei n. 5.172, de 1966), e que apenas em 1973, com o advento do Código de Processo Civil, nasceu o instituto das medidas cautelares com a possibilidade de provimentos liminares.<sup>120</sup>

Com o intuito de cessar qualquer possibilidade de dúvida, vale ressaltar a diferença existente entre a medida cautelar e a tutela antecipada. A primeira busca assegurar a eficácia do provimento judicial final, garantindo o resultado útil do processo. Já a segunda busca satisfazer desde logo o direito, antecipando o usufruto daquilo que apenas seria concedido no momento da sentença.<sup>121</sup>

Conclui-se, assim, que o importante é entender que ambos os institutos são capazes de suspender a exigibilidade do crédito tributário, faltando apenas, portanto, o estudo da última causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN: o parcelamento.

### 3.1.6 Parcelamento

O parcelamento constitui a sexta causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no inciso IV, do artigo 151, do CTN. No entanto, tal inciso não é originário do CTN de 1966, ele foi acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, mesma lei que acrescentou o inciso V trabalhado anteriormente. Assim, o parcelamento que antes era tratado como uma modalidade de extinção do crédito, hoje estabelece uma causa autônoma de suspensão da exigibilidade.<sup>122</sup>

A supracitada Lei Complementar Federal introduziu no CTN também o artigo 155-A, dispositivo este que trata de alguns aspectos do parcelamento, senão vejamos:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

---

<sup>120</sup> Ibidem, p. 194.

<sup>121</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev. atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 477.

<sup>122</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. - 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2018, p.735.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, **o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.**

§ 2º **Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.**

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

Em tal artigo é possível constatar que restou estipulado que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. Entretanto, vale destacar que este dispositivo foi instituído com o objetivo de introduzir ao Código, dando assim caráter normativo, *“a solução que o STJ dava à controvérsia relativa à possibilidade de o sujeito passivo confessar a prática de ilícito fiscal, parcelar o crédito tributário correspondente e gozar do benefício da denúncia espontânea livrando-se da respectiva multa”*.<sup>123</sup>

A denúncia espontânea nada mais é do que a confissão feita pelo sujeito passivo reconhecendo ao Fisco que praticou uma infração fiscal, na qual gerou um débito. Assim o contribuinte se autodenuncia, com a intenção de afastar a responsabilidade dela decorrente, qual seja: o pagamento da multa.<sup>124</sup>

Ou seja, no entendimento do STJ, por não se tratar da mesma coisa e não gerar o mesmo grau de satisfação para a Fazenda Pública – o pagamento integral do débito e o pagamento parcelado do débito –, não havia motivos para se aplicar os benefícios da denúncia espontânea aos débitos parcelados. Assim, em defesa dos interesses da Fazenda Pública, o §1º do artigo 155-A do Código firmou expressamente o entendimento de que o pagamento parcelado não se equipara ao pagamento integral, impossibilitando, assim, a aplicação do instituto da denúncia espontânea para se afastar a penalidade imposta.<sup>125</sup>

No que tange ao §2º pode-se dizer que é nele que mora a diferença existente entre a moratória e o parcelamento, ainda que seja uma diferença sutil. Tal dispositivo

---

<sup>123</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I**. - 11. ed. rev. atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017, p. 486.

<sup>124</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 229.

<sup>125</sup> ALEXANDRE, Op. Cit., p. 486.

determina ao parcelamento a aplicação subsidiária das disposições do CTN relativas à moratória. Ou seja, para a doutrinadora Regina Helena Costa, o parcelamento nada mais é do que uma espécie moratória, no entanto, quanto esta se dá mediante pagamento do débito em uma ou várias parcelas, aquele apenas se dá mediante o pagamento em várias parcelas.<sup>126</sup>

Desta forma, segundo o tributarista Kiyoshi Harada, podemos conceituar o parcelamento de créditos tributários como sendo uma espécie de moratória, na qual se traduz na consolidação da dívida tributária e dispensa do lançamento tributário, englobando o principal, juros, multas e outros acréscimos, com a posterior divisão do valor total em várias parcelas a serem quitadas periodicamente, em regra mensalmente.<sup>127</sup>

Já para o doutrinador Leandro Paulsen “o parcelamento é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo”.<sup>128</sup>

Assim, de maneira geral, podemos dizer que através do parcelamento o Fisco busca reaver seus créditos, de modo a criar meios para que os contribuintes inadimplentes passem a ter a possibilidade de pagarem à Fazenda o que lhe é devido.

Os §§ 3º e 4º do art. 155-A nada são do que uma adaptação do parcelamento previsto no CTN à realidade da Lei da Recuperação Judicial (Lei nº 11.101, de 2005), tendo sido inseridos pela Lei Complementar nº 118, de 2005. Isto é, ambos os parágrafos definem regras para parcelamento de dívidas tributárias, no qual as empresas, e sujeitos passivos da obrigação, que se encontram em processo de reorganização econômica, administrativa e financeira por intermediação da Justiça, para evitar a sua falência.<sup>129</sup>

Deste modo, a empresa após fazer o pedido de parcelamento, e tendo as Autoridades Fazendárias o apreciado e aceitado, abandona o estado de

---

<sup>126</sup> COSTA, Op.Cit., p. 194.

<sup>127</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018, p. 697.

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 259.

<sup>129</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 196.

inadimplência. Um exemplo claro disto está no fato do contribuinte, após adesão do parcelamento, poder obter a certidão negativa de débito fiscal, também chamada de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN), prevista nos artigos 205 e seguintes CTN, senão vejamos o artigo 206<sup>130</sup>:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Portanto, entende-se que é passível de se conceder ao contribuinte uma CPEN pelo fato de que, através do parcelamento, se acordou uma nova data para o pagamento do tributo inadimplido, sendo esta a data do pagamento de cada uma das parcelas devidas. Ou seja, por meio do parcelamento o contribuinte consegue regularizar seu quadro junto à Fazenda Pública, que somente se tornará novamente irregular caso aquele venha a descumprir o acordado, deixando de fazer o pagamento das parcelas.<sup>131</sup>

Sobre este ponto, torna-se importante fazer a ressalva de que o parcelamento de débitos no âmbito da União será rescindido, automaticamente, se sempre que o contribuinte: 1) deixar atrasar mais de 3 (três) parcelas, podendo elas ser seguidas ou não; 2) deixar de pagar até 2 (duas) parcelas, apesar de todas as outras já se encontrarem quitadas. E assim, por consequência da rescisão, todas as parcelas que foram pagas pelo contribuinte serão abatidas no valor total do débito.<sup>132</sup>

Neste sentido, é possível constatar que enquanto o contribuinte não quitar de forma integral o débito parcelado, e estando em dia com todas as parcelas, este estará amparado pelo instituto da suspensão da exigibilidade do débito tributário, e somente podendo ser cobrado do débito integral novamente pelo Fisco se não realizar mais o pagamento das parcelas.

---

<sup>130</sup> MELO, Rosimar Lima de. **O parcelamento como um meio de suspender a exigibilidade do crédito tributário (LC nº 104/2001)**. Salvador, 2003, p. 6.

<sup>131</sup> MELO, Rosimar Lima de. **O parcelamento como um meio de suspender a exigibilidade do crédito tributário (LC nº 104/2001)**. Salvador, 2003, p. 6.

<sup>132</sup> SILVA, Douglas Duarte da. RODRIGUES, Fernando José Amâncio. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: parcelamentos dos débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União**, Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas, Ipatinga, v.1, n.3, 2019, p. 19.

Assim, destaca-se o entendimento do doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>133</sup>, *in verbis*:

"Pelas causas da suspensão, **a exigibilidade do crédito tributário fica obstada por um certo período de tempo. O Poder Público não poderá, nesse período exigir o crédito tributário**, embora este já esteja definitivamente constituído.

(...)

Essa suspensão do crédito tributário vem a ser uma simples dilação temporária da sua exigibilidade para os casos previstos em lei." (grifo do autor)

Entretanto, em que pese o contribuinte, ao aderir a modalidade do parcelamento, adquira o direito de ter seu débito com a exigibilidade suspensa, na mesma medida o Fisco adquire o direito de ter suspenso o prazo prescricional para a cobrança deste mesmo débito.

Também a partir do requerimento formal para adesão do contribuinte ao parcelamento, este passa a aceitar as regras que a lei impõe para essa modalidade, bem como concorda, ainda que implicitamente, que o débito tributário objeto do parcelamento, é legítimo, líquido e certo.<sup>134</sup>

Portanto, ao se protocolar o pedido de parcelamento, o sujeito passivo da obrigação tributário efetua uma confissão irretratável do débito, nada mais restando a discutir com relação ao mérito, de modo que torna-se prescindível prova da existência do débito<sup>135</sup>. Neste sentido podemos destacar os artigos 374, inciso II e 389, todos do CPC:

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

[...]

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

[...]

Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário.

Seguindo esta mesma lógica, o doutrinador Samuel Monteiro interpreta esta abordagem da seguinte maneira:

"O CTN, em seu art. 145, impõe como aperfeiçoamento de qualquer lançamento de tributo ou contribuição enquadrada no art. 3º do mesmo código, que seja expedido e

---

<sup>133</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 591.

<sup>134</sup> MELO, Rosimar Lima de. **O parcelamento como um meio de suspender a exigibilidade do crédito tributário (LC nº 104/2001)**. Salvador, 2003, p. 7.

<sup>135</sup> *Ibidem*, p. 13.

**entregue ao contribuinte lançado uma notificação formal**, onde ele é intimado a pagar ou a se defender.

**A falta desse ato formal obrigatório conduz à nulidade do lançamento**; mas, nesse caso, **se o contribuinte mal orientado por sua assessoria, requer parcelamento** do valor objeto do auto de infração ou da peça que consubstancia uma criação de crédito público, **está reconhecendo a procedência, a legitimidade da dívida e reconhecendo-a como obrigação sua.**

Salvo erro material nos cálculos, ou base de cálculo, valor tributável ou alíquota errados, **a partir da confissão de dívida, não mais poderá alegar que o lançamento é nulo ou ineficaz porque não completado com a notificação**, que ficou suprida pelo pedido de parcelamento, o qual só se desnatura com uma causa relevante: a inconstitucionalidade do tributo ou a anistia superveniente”.

Portanto, compreende-se que, em que pese o lançamento tributário, que é um dos requisitos indispensáveis para se cobrar um tributo inadimplido, não tenha ocorrido, ou ainda, que não tenha sido formalmente notificado ao contribuinte, tal ato deixa de ser relevante a partir do momento em que há a confissão de dívida através do requerimento do parcelamento.

Para efeito do presente trabalho, e antes de adentrarmos ao capítulo seguinte, faça-se necessário reforçarmos alguns pontos importantes, quais sejam:

- 1) O parcelamento trata-se de um benefício fiscal em que o sujeito passivo e a Fazenda Pública acordam sobre um novo prazo para pagamento dos débitos, no qual se dará em parcelas contínuas. Portanto, só se cobrará o valor da parcela depois que esta estiver vencida;<sup>136</sup>
- 2) Se o sujeito passivo cumprir o acordado e realizar o pagamento das parcelas em dia, este garantirá o direito de ter expedida certidão positiva de débitos com efeitos de negativas – CPEN, nos termos dos artigos 205 e 206 do CTN. Com isso, o contribuinte, que antes era devedor, deixa de ser inadimplente;<sup>137</sup>

Isto posto, observa-se que após homologado o pedido de parcelamento do crédito tributário, suspende-se atos de cobrança realizados pelo estado, restando evidente a natureza do parcelamento como uma causa suspensiva da exigibilidade do

---

<sup>136</sup> REIS. Mariana Silva dos. **Efeito Suspensivo do Parcelamento na Execução Fiscal.** Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Salvador, 2015, p. 22.

<sup>137</sup> Ibidem, p. 22.

crédito tributário, cuja extinção se dará mediante ao pagamento integral de débito tributário através do pagamento das parcelas.

## 4 A (IN)VALIDADE DAS COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DA FAZENDA NACIONAL DOS CRÉDITOS DOS CONTRIBUINTES COM DÍVIDAS JÁ PARCELADAS

4.1 O Código Tributário Nacional como Instrumento Introdutório de Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária.

Antes de adentrar no tema central da invalidade das compensações de ofício, faz-se necessário apontar algumas considerações no que tange a natureza e as funções que a Constituição Federal atribuiu ao Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ainda em vigor, foi publicado no ano de 1966, e, portanto, instituído segundo os moldes da Constituição Federal de 1946, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18/65 que estabeleceu no seu artigo 1º que “[...] lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.<sup>138</sup>

Portanto, o Código Tributário Nacional, editado sob a égide da Constituição Federal de 1946 como lei ordinária, por força do princípio da recepção e por tratar das normas gerais de direito tributário previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso III do artigo 146, da CF/88, passou a ter eficácia de lei complementar e foi recepcionado pela atual Constituição em vigor como norma nacional em matéria tributária em tudo aquilo que não contradizer a Carta Mãe.<sup>139</sup>

Em suma, podemos dizer que a Constituição Federal de 1988 permitiu que o Código Tributário Nacional legisse sobre a matéria tributária em âmbito nacional como forma de complementar o que aquela já previa, tornando-se assim uma norma

---

<sup>138</sup> SANTOS, Cláudio. **O Código Tributário Nacional como Elemento de Estabilização do Direito Tributário**. Informativo Jurídico Biblioteca Min. Oscar Saraiva, v. 4, nº 1, 9, 1992, p. 1.

<sup>139</sup> PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito passivo**. Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006, p. 50.

hierarquicamente inferior à CF/88, mas superior a todas as demais normas de caráter tributário.

Neste sentido, segundo a teoria geral do direito de Kelsen, mas mais especificamente segundo a pirâmide normativa que este desenvolveu, as normas que formam nosso ordenamento jurídico devem buscar seu fundamento de validade na norma que as criou, sendo as normas criadas hierarquicamente inferiores àquelas que possibilitaram a criação.<sup>140</sup>

Posto isto, como dito nos capítulos anteriores, a norma que prescreve o conceito jurídico-positivo de compensação de tributos está inserida no artigo 170 do CTN e se trata de uma norma geral em matéria de legislação tributária com âmbito de validade nacional, de modo que vincula a União, Estado, Distrito Federal e Municípios ao exercerem a sua competência complementar.<sup>141</sup>

Em outras palavras, o artigo 170 do CTN ao prever que “**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”, outorgou à lei ordinária a possibilidade de instituir regras de compensação, delegando, assim, aos entes federativos a competência de legislar, através de leis ordinárias, sobre normas de compensação dos créditos de tributos de sua competência.<sup>142</sup>

Desta forma, em atenção à pirâmide de Kelsen citada anteriormente, podemos afirmar que toda e qualquer lei ordinária posta por qualquer destes entes federativos, e, portanto, inferior à CF/88 e ao CTN, que legisle sobre a compensação de crédito tributário, deve ter como base legal não só o artigo 170 do CTN, mas esta lei complementar como um todo, de modo a respeitar os seus limites, sob pena de ser

---

<sup>140</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. – 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 216.

<sup>141</sup> PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito passivo**. Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006, p. 51.

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 52.

considerada uma norma ilegal ou de não tratar de compensação de créditos tributários.<sup>143</sup>

Conclui-se assim que, em respeito à hierarquia das normas, para produzirem efeitos no mundo jurídico o Código Tributário Nacional não pode contrariar a Constituição Federal em vigor, as leis ordinárias de competência dos entes federativos não podem contradizer o Código Tributário Nacional e as normas infralegais, por sua vez, não podem divergir de nenhum deles, caso contrário, suas disposições seriam invalidadas, seja porque são ilegais ou inconstitucional.

Cumpra destacar que, na teoria de Kelsen, uma norma inválida é toda a norma que, de alguma forma, está em desconformidade com normas que são hierarquicamente superiores. Portanto, uma lei que contraria a Constituição é inválida, assim como uma Instruções Normativa que contraria uma lei também é inválida. Entretanto, as normas inferiores que contrariam normas superiores somente serão consideradas inválidas, caso a invalidade venha a ser declarada pelo órgão competente, de modo que, existe uma grande quantidade de leis inconstitucionais, na qual a inconstitucionalidade ainda não foi reconhecida.<sup>144</sup>

Isto é, em que pese as normas hierarquicamente superiores necessitem de complementação, e que faça isso por meio de veículos introdutores de normas, como a lei, o Decreto, as resoluções e as Instruções Normativas, para que o nosso ordenamento se sustente e mantenha a harmonia e estabilidade de um sistema regrado, as normas jurídicas devem estar coordenadas por uma norma em comum, qual seja, a Constituição Federal.<sup>145</sup>

---

<sup>143</sup> PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito passivo**. Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006, p. 13-14.

<sup>144</sup> GOMES, Renata Silva. **Vigência validade e eficácia da norma jurídica em Hans Kelsen e em Alf Ross**. Revista Âmbito Jurídico, v. XVI, n. 112, São Paulo, maio/2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-112/vigencia-validade-e-eficacia-da-norma-juridica-em-hans-kelsen-e-em-alf-ross/>>. Acesso em: 10 de outubro de 2019.

<sup>145</sup> PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito**

Posto isso, tendo sempre como base o princípio da hierarquia e a pirâmide normativa de Kelsen, passemos para análise de normas jurídicas que tratam sobre a compensação de ofício, dentre as quais, algumas delas possuem invalidades que ainda não foram reconhecidas pelo órgão competente, sendo elas: a Lei nº 9.430/96, o Decreto nº 2.138/97 e a da Instrução Normativa nº 17171/2017.

4.2 A Inconstitucionalidade e a disparidade de armas existentes na Lei nº 9.430/96 a respeito da possibilidade da compensação ofício de débitos parcelados.

Para Bobbio, não é possível imaginar um ordenamento jurídico composto de uma só norma, já que, se isso acontecesse, não estaríamos diante de um sistema, mas sim de uma norma que buscaria resolver todos os problemas da sociedade, o que é notoriamente impossível.<sup>146</sup>

Assim, como forma de complementar a Constituição Federal e o Código tributário Nacional, o artigo 170 deste último prevê a necessidade de existência de lei ordinária da União, Estado, Distrito Federal, ou Municípios que estipule as condições e as garantias para que seja autorizada a compensação de tributos. Entretanto, tais normas não devem ser analisadas de forma isolada, mas sim em conjunto, para que se chegue a uma terceira norma, a norma propriamente dita da compensação.<sup>147</sup>

Em âmbito federal, a regulamentação da compensação inicialmente se deu através do Decreto-Lei nº 2.287 de 1986, ou seja, somente 20 (vinte) anos depois do CTN permitir a sua implementação e ainda de forma bem específica: tal Decreto-Lei apenas previa a compensação de ofício. Assim, toda vez que o contribuinte requeria uma restituição perante a RFB, e, caso ela fosse julgada procedente, aquele receberia

---

**passivo.** Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006, p. 23.

<sup>146</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** Trad. de Maria Celeste C. J. Santos, ver. Téc. Cláudio de Cicco, apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – 10ª. ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

<sup>147</sup> RABELLO, Luzia Corrêa. **Compensação tributária: Ilegalidade da Imposição de Restrições ao Aproveitamento do Crédito Tributário e sua Transferência a Terceiros.** Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 86.

a restituição somente se não possuíse débitos tributários, já que, caso positivo, os débitos seriam descontados da restituição.<sup>148</sup> Vejamos o que previa o artigo 7º deste Decreto-Lei.<sup>149</sup>

**Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.**

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, **o valor da restituição ou ressarcimento será compensado**, total ou parcialmente, **com o valor do débito.**

§ 2º Existindo, nos termos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo

Anos depois, em 1991 foi publicada a Lei nº 8.383, na qual regulamentou os casos de pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos, contribuições federais e receitas patrimoniais, tendo esta última sido incluída pela Lei nº 9.069 de 1995<sup>150</sup>, restando o contribuinte a partir de então autorizado a efetuar a compensação nos períodos subsequentes.

Posteriormente, em 1996, foi publicada a Lei nº 9.430 que, através de seu artigo 73, exposto abaixo, reforçou a possibilidade das compensações de ofício pela RFB e acrescentou o fato de que tal compensação também é possível nos casos em que o débito tributário identificado esteja parcelado sem garantia.

**Art. 73. A restituição e o ressarcimento** de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela

---

<sup>148</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, Editora: Forense, 2012, p. 505-516.

<sup>149</sup> RABELLO, Luzia Corrêa. **Compensação tributária: Ilegalidade da Imposição de Restrições ao Aproveitamento do Crédito Tributário e sua Transferência a Terceiros**. Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 87.

<sup>150</sup> BRASIL. **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995**. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Publicada no DOU de 30.06.1995.

Secretaria da Receita Federal do Brasil **será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.**

I - (revogado);

II - (revogado).

**Parágrafo único.** Existindo débitos, não parcelados ou **parcelados sem garantia**, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, **os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:**

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Grifo do autor)

No entanto, em seu artigo 74, §3º, inciso IV desta mesma lei nota-se uma contradição ao que dispõe o parágrafo único do artigo 73, senão vejamos:

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

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

IV - **o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;**

Isto é, a mesma previsão normativa que possibilita a compensação, ainda que de ofício pela RFB, de débitos parcelados, impede a compensação a requerimento do contribuinte de débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal.

Vale destacar que, o parágrafo único do artigo 73 foi instituído pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, na tentativa de contornar a tese firmada no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR<sup>151</sup>, na qual determinou que, “não sendo exigível, o débito não está vencido. Não estando vencido, o débito não pode ser cobrado. Não podendo ser cobrado, o débito não pode ser objeto de compensação forçada”<sup>152</sup>.

Nota-se assim, uma grande disparidade de armas entre o Fisco e o Contribuinte, já que aquele, quando lhe for conveniente, poderá compensar débitos

<sup>151</sup> STJ, REsp 1.213.082/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell. DJ de 25/10/2010.

<sup>152</sup> OLIVEIRA, Filipe Portela. **Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua.** Recife, 2017, p. 5.

parcelados, entretanto, este, quando lhe for oportuno, não poderá. Assim, há violação a inúmeros princípios constitucionais básicos referentes ao Direito Tributário, quais sejam: 1) Princípio da Isonomia, sendo vedada a instituição de tratamento desigual entre contribuintes, e entre estes e o Fisco; 2) Princípio do Não Confisco, sendo vedada a apreensão definitiva de bens privados, pelo Poder Público, de forma abusiva; 3) Princípio da Legalidade, que significa que a criação, aumento, redução ou extinção de um tributo sempre depende de lei.<sup>153</sup>

Assim, além de se verificar a disparidade de armas, e, portanto, a violação de inúmeros princípios constitucionais, observa-se uma clara inconstitucionalidade formal do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/2013, por afrontar ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, já que contraria a disposição de que cabe à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, principalmente sobre o crédito.<sup>154</sup>

4.3 A omissão e a coerção legislativa do Decreto nº 2.138/97 a respeito da possibilidade da compensação ofício de débitos parcelados.

Diante da constatação de lacunas na Lei nº 9.430/96, no ano posterior à sua publicação, mais especificamente em 29 de janeiro de 1997, foi editado o Decreto nº 2.138, no intuito de dispor sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal.<sup>155</sup>

---

<sup>153</sup> NAKAGAKI, Ruti Kasumi. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 54, 128 - 129.

<sup>154</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz. **Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade**. Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

<sup>155</sup> BRASIL. **Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997**. Dispõe sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal. Publicado no DOU de 30.01.1997.

Neste sentido, o Decreto nº 2.138/97 previu no *caput* do seu artigo 6º:

Art. 6º **A compensação poderá ser efetuada de ofício**, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal **verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo** ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

Constata-se assim, que a lei ao prever a compensação de ofício de débitos cuja exigibilidade é devida – dívidas vencidas – não se trata de uma previsão abusiva, já que não é razoável pagar um credor da Fazenda Nacional que também é devedor desta. Todavia, o que se debate, e o que tal Decreto não deixou claro de forma expressa, é a possibilidade da compensação de ofício abarcar ou não débitos com a exigibilidade suspensa.<sup>156</sup>

Entretanto, em que pese o Decreto nº 2.138/97 não tenha previsto expressamente a vedação da compensação ofício de débitos parcelado, e, assim, não ter sanado a contradição existente na Lei nº 9.430/96, é possível destacar do *caput* do seu artigo 6º, mencionado anteriormente, que a compensação de ofício se dará apenas nos casos em que o “titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tenha **débito vencido**”.

Posto isto, observando que a previsão se restringe a débitos vencidos, nos quais a obrigação já pode ser exigida, salienta-se que débitos parcelados se tratam de dívidas vincendas e não vencidas, ou seja, são débitos que estão para vencer, mas ainda não venceram, não sendo, assim, passíveis de cobrança. Deste modo, mesmo

---

<sup>156</sup> ANDRADE, Ilse Baumegger Silveira de. **Compensação de ofício e débitos de exigibilidade suspensa por parcelamentos REFIS, PAES e PAEX**. Lira Advogados Associados, São Paulo, 2013, p. 6.

que de forma indireta, tal decreto veda a compensação de ofício de débitos parcelados.<sup>157</sup>

Neste ponto vale ressaltar novamente a tese firmada no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR<sup>158</sup>, na qual se determinou que, “não sendo exigível, o débito não está vencido. Não estando vencido, o débito não pode ser cobrado. Não podendo ser cobrado, o débito não pode ser objeto de compensação forçada”<sup>159</sup>.

Portanto, estando o débito parcelado constituindo uma dívida vincenda, este não se encaixa na previsão do *caput* do artigo 6º do Decreto 2.139/97, sendo vedada a sua compensação de ofício pela Fazenda Nacional.

Entretanto, há ainda mais um ponto passível de discussão deste decreto, qual seja: o §3º do artigo 6º. Tal parágrafo, já mencionado anteriormente, dispõe que “no caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal **reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado**”.

Assim, em que pese seja resguardado ao sujeito passivo da obrigação discordar da compensação de ofício realizada pela Fazenda Nacional, diante da negativa do contribuinte, a Unidade da Secretaria da Receita Federal irá reter o valor do crédito até que o débito seja liquidado. Ou seja, o Fisco forçadamente aproveitasse do crédito como uma garantia para a quitação do parcelamento, caracterizando uma coerção legislativa.<sup>160</sup>

A discussão até o presente momento deste trabalho pode ser resumida na existência de inconstitucionalidade existente na Lei nº 9.430/96, bem como omissão e coerção no Decreto nº 2.139/97. No entanto, a compensação de ofício também tem por fundamentação as Instruções Normativas, sendo estas, normas regulamentadoras editadas e publicadas pela Receita Federal do Brasil para clarificar as leis, que, por

---

<sup>157</sup> OLIVEIRA, Filipe Portela. **Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua**. Recife, 2017, p. 1.

<sup>158</sup> STJ, REsp 1.213.082/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell. DJ de 25/10/2010.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 5.

<sup>160</sup> ANDRADE, Ilse Baumegger Silveira de. **Compensação de ofício e débitos de exigibilidade suspensa por parcelamentos REFIS, PAES e PAEX**. Lira Advogados Associados, São Paulo, p. 6, 2013.

muitas vezes, extrapolam os limites de sua competência, criando ilegalidades e danos aos contribuintes.<sup>161</sup>

#### 4.4 Ilegalidade da Instrução Normativa nº 17171/2017 ao prever a Compensação de Ofício de Débito Parcelados

Reforçando novamente a ideia de Bobbio de que não é possível imaginar um ordenamento jurídico composto de uma só norma<sup>162</sup>, a Receita Federal do Brasil, no intuito de interpretar a lei, exercendo função de sua competência, edita e publica normas regulamentadoras, sendo uma delas as Instruções Normativas – IN/RFB.<sup>163</sup>

A competência para disciplinar sobre a compensação tributária dada à Secretaria da Receita da Fazenda está prevista no artigo 74, §14, da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

§14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

Assim, com fundamento nesse dispositivo, a Receita Federal editou e publicou diversas IN/RFB, sendo ela ato normativo hierarquicamente inferior às leis, como visto anteriormente através da teoria geral do direito de Kelsen.<sup>164</sup>

---

<sup>161</sup> CAYUELA, Yuri Guimarães. **A Recorrente Ilegalidade das Instruções Normativas**. Migalhas, edição de 08.02.2011, ISSN 1983-392X, 2011. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI126147,41046-A+recorrente+ilegalidade+das+Instrucoes+Normativas>>. Acesso em: 20 de outubro de 2019.

<sup>162</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos, ver. Téc. Cláudio de Cicco, apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – 10ª. ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

<sup>163</sup> CAYUELA, Yuri Guimarães. **A Recorrente Ilegalidade das Instruções Normativas**. Migalhas, edição de 08.02.2011, ISSN 1983-392X, 2011. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI126147,41046-A+recorrente+ilegalidade+das+Instrucoes+Normativas>>. Acesso em: 20 de outubro de 2019.

<sup>164</sup> FERREIRA, Thiago de Alcantara Vitale. **Compensação de ofício**. Lira Advogados Associados, São Paulo, 2009, p. 14.

Para fins do presente trabalho, daremos enfoque na IN/RFB nº 1717/17 que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo sido publicada no dia 18 de julho de 2017.

A IN/RFB nº 1717/17, mais especificamente em seu artigo 89, §1º, determinou que a autoridade competente da Receita Federal do Brasil, antes de realizar a restituição e o ressarcimento de tributo, deve verificar se existem débitos do sujeito passivo – contribuinte – perante à Fazenda Nacional, mesmo que estejam consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, e, caso positivo, precederá a compensação de ofício. Já segundo o §4º do mesmo artigo, em caso de discordância do contribuinte com tal compensação, a RFB deve reter o valor da restituição ou do ressarcimento até que sejam liquidados os débitos.<sup>165</sup> Vejamos os dispositivos:

Art. 89. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf ou GPS cuja receita não seja administrada pela RFB será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

§ 1º **Existindo débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento**, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, **o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.**

[...]

§ 4º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a unidade da RFB competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado. (grifo do autor)

Entretanto, constata-se diversas ilegalidades em virtude da afronta ao Código Tributário Nacional, bem como à própria Constituição Federal, que, de modo geral, apenas refletem os mesmos problemas encontrados na Lei nº 9.430/96 e no Decreto nº 2.138/97, levantados anteriormente.<sup>166</sup>

Dentre as ilegalidades, destaca-se o problema central deste trabalho, qual seja: a possibilidade da compensação de ofício de débitos consolidados em qualquer modalidade de parcelamento, configurando notável desrespeito ao que prevê o artigo

---

<sup>165</sup> Ibidem, p. 14.

<sup>166</sup> FERREIRA, Thiago de Alcantara Vitale. **Compensação de ofício**. Lira Advogados Associados, São Paulo, 2009, p. 14.

151, VI do CTN, pois o parcelamento de débitos tributários provoca a suspensão de exigibilidade destes pela Fazenda Nacional, conforme demonstrado no capítulo segundo deste trabalho.<sup>167</sup>

Conforme salientado anteriormente, o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal outorgou à lei complementar a competência para legislar sobre normas gerais do direito tributário. Assim, o CTN, introduzido em 1966 e recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar, passou a dispor sobre tais normas, outorgando às leis ordinária e às normas regulamentadoras – como as IN/RFB – a possibilidade de complementar o que não foi previsto e esclarecer o que já está, lembrando sempre dos limites impostos pelas normas hierarquicamente superiores.

Deste modo, se o CTN prevê vedação expressa quanto a realização da compensação de ofício de débitos parcelados – artigos 151, VI, e 170 do CTN –, e sendo ele responsável por legislar a respeito das normas gerais relativas à suspensão e extinção do crédito tributário, torna-se evidente que tal vedação não pode ser subjugada por lei ordinária, e menos ainda por IN/RFB.<sup>168</sup>

Todavia, a Receita Federal do Brasil, ao não se atentar à repartição de competência estabelecida no artigo 146, III, “b”, da CF/88, e, também, ao que dispõe o CTN sobre a suspensão e extinção do crédito tributário, tem optado, através de suas IN/RFB, por desconsiderar tais regras de forma a promover compensações ilegais de débitos parcelados.<sup>169</sup>

Porém, é inadmissível que a lei competente para exercer um ato e tendo o exercido, permaneça inerte ao constatar que autoridades administrativas, através de ato infralegal, estejam criando condições e garantias específicas sobre tal ato. Isto é, não se pode confundir a atribuição dada aos atos infr legais para fins de regulamentar

---

<sup>167</sup> OLIVEIRA, Filipe Portela. **Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua**. Recife, 2017, p. 4.

<sup>168</sup> OLIVEIRA, Filipe Portela. **Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua**. Recife, 2017, p. 6.

<sup>169</sup> *Ibidem*, p.7.

o procedimento de compensação com regulamentar o direito à compensação, já que este deve estar previsto na lei.<sup>170</sup>

Assim, as Instruções Normativas sendo atos infralegais, não podem ultrapassar seus fins meramente regulatórios, devendo qualquer disposição que ultrapasse este limite ser considerada ilegal, como é o caso do IN/RFB nº 1717/17, mais especificamente seu artigo 89, §1º, que determina que se deve proceder a compensação de ofício, ainda que os débitos estejam consolidado em qualquer modalidade de parcelamento.

#### 4.5 Jurisprudência Majoritária nas Ações com Pedido de Anulação da Compensação de Ofício.

Diante desta discussão acerca da validade ou não do procedimento administrativo de compensação de ofício realizado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que os débitos estejam parcelados, vale destacarmos o entendimento jurisprudencial majoritário que tem se firmado até então.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ – é pacífica no sentido de que a compensação de ofício não pode ocorrer nos casos em que o crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa, ou seja, nos casos especificados no artigo 151 do CTN. Senão vejamos a ementa do julgamento do REsp 1.213.082/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, na qual ressaltou inúmeros precedentes foram julgados desta mesma forma:<sup>171</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). ART.

---

<sup>170</sup> PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito passivo**. Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006, p. 95.

<sup>171</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz. **Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade**. Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

535, DO CPC, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PREVISTA NO ART. 73, DA LEI N. 9.430/96 E NO ART. 7º, DO DECRETO-LEI N. 2.287/86. CONCORDÂNCIA TÁCITA E RETENÇÃO DE VALOR A SER RESTITUÍDO OU RESSARCIDO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE DO ART. 6º E PARÁGRAFOS DO DECRETO N. 2.138/97. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APENAS QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO A SER LIQUIDADADO SE ENCONTRAR COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (ART. 151, DO CTN).

1. Não macula o art. 535, do CPC, o acórdão da Corte de Origem suficientemente fundamentado.

2. **O art. 6º e parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal** (arts. 6º, 8º e 12, da IN SRF 21/1997; art. 24, da IN SRF 210/2002; art. 34, da IN SRF 460/2004; art. 34, da IN SRF 600/2005; e art. 49, da IN SRF 900/2008), **extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição da compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo que se encontram com exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, do CTN** (v.g. débitos inclusos no REFIS, PAES, PAEX, etc.). Fora dos casos previstos no art. 151, do CTN, a compensação de ofício é ato vinculado da Fazenda Pública Federal a que deve se submeter o sujeito passivo, inclusive sendo lícitos os procedimentos de concordância tácita e retenção previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 6º, do Decreto n. 2.138/97. **Precedentes: REsp. Nº 542.938 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 18.08.2005; REsp. Nº 665.953 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 5.12.2006; REsp. Nº 1.167.820 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.08.2010; REsp. Nº 997.397 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 04.03.2008; REsp. Nº 873.799 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.8.2008; REsp. n. 491342 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 18.05.2006; REsp. Nº 1.130.680 - RS Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 19.10.2010.**

3. No caso concreto, trata-se de restituição de valores indevidamente pagos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ com a imputação de ofício em débitos do mesmo sujeito passivo para os quais não há informação de suspensão na forma do art. 151, do CTN. Impõe-se a obediência ao art. 6º e parágrafos do Decreto n. 2.138/97 e normativos próprios.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.<sup>172</sup>

O STJ permanece até os dias atuais, em sua grande maioria dos casos, seguindo o entendimento firmado no REsp 1.213.082/PR e inviabilizando o procedimento compensatório de ofício, já que, para ele, a exigibilidade dos créditos

---

<sup>172</sup> STJ, REsp 1.213.082/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell. DJ de 25/10/2010.

tributários é imprescindível, o que não é o caso dos créditos que foram aderidos a alguma modalidade de parcelamento.

Neste mesmo sentido a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região – TRF-1 –, de relatoria do Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, julgou o recurso de apelação no processo nº 0001763-80.2010.4.01.3311. Vejamos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. CRÉDITOS RECONHECIDOS PELO FISCO E DÉBITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA SUPERADA.

[...]

2. **Conforme a jurisprudência já consolidada no âmbito deste Tribunal bem como do Colendo STJ, estando a dívida parcelada e suspensa sua exigibilidade não pode o fisco exercer a compensação de ofício.**

3. O fisco não pode realizar a compensação de ofício de créditos do contribuinte com débitos cuja exigibilidade esteja suspensa. **Qualquer instrumento normativo secundário que preveja tal possibilidade transborda os contornos definidos na legislação regulamentadora, o que não se admite no ordenamento jurídico pátrio** (obediência ao princípio da legalidade). [ AGRESP n. 2008.00.80335-9, Mauro Campbell Marques, DJe de 21/05/2010; RESP n. 2007.00.73393-2, Rel. Ministro José Delgado, DJ de 16/04/2008; RESP n. 2007.00.73393-2, Rel. Ministro José Delgado, DJ de 16/04/2008; RESP n. 2006.01.72205-4, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ de 26/08/2008; AC 2005.35.00.023565-6/GO, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 de 06/03/2009, p.146]

4. Apelação e remessa oficial parcialmente providas.<sup>173</sup>

Em julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025932-62.2014.404.0000, a Corte Especial de Relatoria do Desembargador Otávio Roberto Pamplona do Tribunal Regional Federal da Quarta Região – TRF-4 – declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 73 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 12.844/2013, já que este ofende o artigo 146, III, b, da Constituição Federal. Senão, vejamos a ementa do Acórdão:<sup>174</sup>

<sup>173</sup> TRF-1, AC 0001763-80.2010.4.01.3311/BA, Sétima Turma, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 p.2628 de 08/05/2015.

<sup>174</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz.

**Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade.** Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

TRIBUTÁRIO. **INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 73 DA LEI Nº 9.430/96**, INCLUÍDO PELA LEI Nº 12.844/2013. AFRONTA AO ART. 146, III, 'B' DA CF/88. 1. A norma prevista no parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13) é inconstitucional, pois afronta o disposto no art. 146, III, 'b' da CF/88. Isso porque, com a finalidade única de permitir que o Fisco realize compensação de ofício de débito parcelado sem garantia, condiciona a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário, no caso, o 'parcelamento' (CTN - art. 151, VI), à condição não prevista em Lei Complementar. Em outras palavras, **retira os efeitos da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista em Lei Complementar**. 2. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade acolhido pela Corte Especial. **Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96** (incluído pela Lei nº 12.844/13).<sup>175</sup>

Assim, o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025932-62.2014.404.0000, acima destacado, diz respeito justamente ao parágrafo único do artigo 73 que, juntamente com as Instruções Normativas, mais especificamente a IN/RFB nº 1717/17, vem sendo aproveitado pela RFB para dar legitimidade seu comportamento abusivo ao compensar de ofício débitos com a exigibilidade suspensa.<sup>176</sup>

Desta forma, a Corte Especial do TRF-4 entendeu por seguir a pacífica jurisprudência do STJ e proferiu Acórdão decidindo pela inconstitucionalidade formal do dispositivo, já que afronta a previsão constitucional de que é competência da lei complementar – neste caso o CTN – o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o crédito, nos termos da alínea b, do inciso III, do artigo 146 da CF/88.<sup>177</sup>

No entanto, a União não se deu por vencida e recorreu da decisão de modo a levar a discussão ao Supremo Tribunal Federal – STF, tendo este, em decisão publicada no dia 04 de março de 2016, reconhecido pela configuração da repercussão

---

<sup>175</sup> TRF-4, 5025932-62.2014.4.04.0000, Corte Especial, Relator Otávio Roberto Pamplona, Julgamento em 27/11/2014.

<sup>176</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz.

**Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade.** Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

<sup>177</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz.

**Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade.** Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

geral em matéria constitucional, no RE nº 917.285/SC<sup>178</sup>, de relatoria do Ministro Dias Toffoli e originado o tema nº 874, senão vejamos a ementa da decisão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO FUNDADO NA LETRA B DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 73, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 9.430/96, INCLUIDO PELA LEI Nº 12.844/13. AFRONTA AO ART. 146, III, B, DA CF. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. **O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada**, vencidos os Ministros Edson Fachin, Teori Zavascki, Cármen Lúcia, Celso de Mello e Roberto Barroso. Não se manifestaram os Ministros Luiz Fux e Rosa Weber.<sup>179</sup>

Em que pese a União, através da interposição de seu Recurso Extraordinário, busque impedir que o contribuinte receba créditos quando ainda possuir débitos com o Fazenda Nacional por entender que tal ato contraria o interesse público consolidado na arrecadação tributária, é notoriamente incoerente que débitos tributários com exigibilidade suspensa por força de lei hierarquicamente superior – CTN – sejam compensados de ofício com créditos que poderiam ser restituídos aos sujeitos passivos por conta de lei – Lei 9.430/96 – e de ato infralegal – IN/RFB nº 1717/17 – hierarquicamente inferiores sob a alegação de que esse procedimento retira a eficácia da suspensão atribuída.<sup>180</sup>

O Recurso Extraordinário ainda se encontra pendente de julgamento, no entanto, são muitas as chances de que, através do julgamento do RE nº 917.285/SC, o STF declare inconstitucional a disposição do parágrafo único do art. 73 da lei 9.430/96, acarretando na ilegalidade do artigo 6º e parágrafos, do Decreto nº 2.138/97 e do artigo 89, §1º da IN/RFB nº 1717/17, bem como atestando a abusividade da conduta da Receita Federal.

---

<sup>178</sup> STF, Repercussão Geral No RE 917.285, Rel. Min. Dias Toffoli, DJE 04/03/2016.

<sup>179</sup> STF, Repercussão Geral No RE 917.285, Rel. Min. Dias Toffoli, DJE 04/03/2016.

<sup>180</sup> ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz.

**Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade.**

Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em:

<<https://emporiiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso teve o objetivo de contribuir com a discussão sobre a divergência existente entre as normas jurídicas específicas sobre compensação e a jurisprudência atual quanto à possibilidade ou não da Fazenda Nacional realizar a compensação de ofício de créditos dos contribuintes com débitos parcelados.

Preliminarmente, para subsidiar a pesquisa proposta, restou imprescindível o estudo do direito crédito, mas, mais especificamente, das espécies de repetição de indébito nas quais o contribuinte e a Fazenda Nacional podem se valer para que o crédito do contribuinte seja devolvido ou usado a favor deste, dando enfoque a uma espécie de repetição específica: a compensação de ofício.

Assim, chegou-se a conclusão de que a compensação de ofício nada mais é do que um ato de cobrança que ocorre quando a Receita Federal do Brasil, após realizado o pedido de restituição ou de ressarcimento pelo sujeito passivo – o contribuinte –, porém antes deste ser homologado, observa que este também possui débito e passa a utilizar o valor do crédito objeto do pedido de Restituição/Ressarcimento para compensar o débito existente, instituto este conhecido como compensação de ofício.

Posteriormente, analisou-se as consequências e as modalidades para obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário taxativamente previstas no artigo 151 do CTN, de modo a concluir que o Fisco, depois da adesão do contribuinte a qualquer modalidade de suspensão, não pode exigir que este, de forma alguma, pague a prestação devida, ou seja, não pode praticar atos de cobrança, inclusive compensar de ofício.

Para chegar ao posicionamento de que a Fazenda Nacional não pode realizar tal ato, mostrou-se também necessário realizar uma análise do nosso ordenamento jurídico sob a ótica da pirâmide de Kelsen, já que segundo esta as normas que formam nosso ordenamento devem buscar seu fundamento de validade na norma que as criou, sendo as normas criadas hierarquicamente inferiores àquelas que possibilitaram a criação.

Posto isto, todas as normas jurídicas devem buscar seu fundamento de validade nas normas superiores, mas principalmente na Constituição Federal, respeitando, assim, seus limites, sob pena de ser considerada uma norma inconstitucional.

Deste modo, no terceiro capítulo, ao se analisar inicialmente o parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, no qual determina que a Fazenda Nacional deve realizar a compensação de ofício mesmo que o débito esteja parcelado, e, portanto, com a exigibilidade suspensa, constata-se que o mesmo é inconstitucional, na medida em que viola diretamente a regra de competência fixada no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal e, por conseguinte, é ilegal, tendo em vista que contraria as normas sobre suspensão e extinção do crédito tributário previstas nos artigos 151, VI, e 170 do Código Tributário Nacional.

De forma mais detalhada, o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o crédito, não podendo uma lei ordinária, como é o caso da Lei nº 9.430/96, dispor sobre esta matéria, sendo, portanto o seu parágrafo único do artigo 73 inconstitucional.

Destaca-se que, apesar do Supremo Tribunal Federal ainda não ter proferido uma decisão sobre esta discussão, constata-se que não há nada mais sensato do que este proferir decisão no mesmo sentido da que foi proferida pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da Quarta Região que ao julgar recentemente a Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025932-62.2014.404.0000, salientada no terceiro capítulo, declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 12.844/2013, por afronta ao art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Entretanto, como dito acima, além de ser inconstitucional, o parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/1996 é ilegal, tendo em vista que contraria dispositivos o Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior, principalmente no que diz respeito as normas sobre suspensão e extinção do crédito tributário previstas nos artigos 151, VI, e 170 deste Código.

O artigo 151, inciso VI, do CTN prevê expressamente que o parcelamento é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de modo que o Fisco, a partir da adesão do contribuinte ao parcelamento, não pode realizar qualquer ato de cobrança, sendo ilegal e incabível a compensação de ofício nos moldes aplicados pelo Fisco, já que nada mais é do que um ato de cobrança.

Para agravar tal ato abusivo legitimado pelo parágrafo único do art. 73, a Lei nº 9.430/96 ainda cria uma evidente disparidade de armas: ela possibilita a compensação de ofício pela RFB de débitos parcelados, mas impede a compensação a requerimento do contribuinte de débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal.

O ordenamento jurídico brasileiro tem sua base interpretativa nos princípios jurídicos estabelecidos pela Carta Mãe, tais como: o princípio da isonomia, da igualdade, da legalidade, entre outros. Entretanto, a partir do momento que uma lei ordinária dá armas a uma das partes e não dá a outra, passa a ferir tais princípios, em especial o da isonomia, devendo tal afronta ser considerada para fins de fortificar o argumento de que o parágrafo único do artigo 73, da Lei nº 9.430/96 é inconstitucional e ilegal.

O contribuinte, ao tentar discordar desta compensação abusiva realizada pela RFB, se depara com mais um problema, qual seja: o §3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97 que dispõe que “no caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado”.

Em outras palavras, em que pese seja resguardado ao sujeito passivo da obrigação o direito de discordar da compensação de ofício realizada pela Fazenda Nacional, diante da negativa do contribuinte, a Unidade da Secretaria da Receita Federal poderá reter o valor do crédito até que o débito seja liquidado. Ou seja, o Fisco forçadamente aproveita-se do crédito como uma garantia para a quitação do parcelamento, caracterizando uma coerção legislativa.

Por fim, no mesmo sentido do que dispõe o parágrafo único do artigo 73 da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal do Brasil editou a IN/RFB nº 1717/17 que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, e,

em seu artigo 89, §1º, determina que a autoridade competente da Receita Federal do Brasil, antes de realizar a restituição e o ressarcimento de tributo, deve verificar se existem débitos do sujeito passivo – contribuinte – perante à Fazenda Nacional, mesmo que estejam consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, e, caso positivo, precederá a compensação de ofício.

Já o §4º do artigo 89 desta mesma IN/RFB, em concordância com o que dispõe o §3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97, estabeleceu que em caso de discordância do contribuinte com tal compensação, a RFB deve reter o valor da restituição ou do ressarcimento até que sejam liquidados os débitos.

Isto é, a Receita Federal do Brasil ao constatar a existência de previsão legal, qual seja, o parágrafo único do artigo 73 da Lei nº 9.430/96 e o §3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97, tem editado Instruções Normativas no sentido de dar maior legitimidade a sua conduta abusiva de compensar de ofício débitos parcelados e de reter o valor do crédito até a quitação do débito.

Assim, por meio destes dispositivos abusivos, observa-se uma grande incoerência, qual seja: algo inexigível por força de Lei Complementar é, disfarçadamente, cobrado através da compensação de ofício por força de Lei Ordinária, hierarquicamente inferior àquela.

Conclui-se, portanto, que, são muitas as chances do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 917.285/SC, anteriormente citado, declarar a inconstitucional do parágrafo único do art. 73 da lei nº 9.430/96, e, por consequência, do §3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97 e dos §§ 1º e 4º do artigo 89, da IN/RFB nº 1717/17, confirmando a invalidade de tais previsões, sob o argumento de que débitos tributários parcelados, e, logo, com a exigibilidade suspensa por força do artigo 151, VI, do CTN, sejam compensados de ofício com créditos restituíveis do contribuinte.

Enquanto ainda não se tem uma posição definitiva através do julgamento do RE nº 917.285/SC, conhecido pela configuração da repercussão geral em matéria constitucional, tal ato abusivo faz com que os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, recorram ao Judiciário para tentar impedir que a compensação de ofício realizada pela Receita Federal do Brasil se efetive e prejudique a sua saúde financeira.

Por fim, constata-se que, o que foi criado para evitar a circulação inútil de moeda e a dar agilidade a solução de conflitos tributários, como um meio alternativo dos precatórios e das RPV's para obtenção de créditos, tem gerado receio nos contribuintes em indicarem seus créditos e pediram a restituição por medo da compensação forçada ou da retenção dos valores.

Neste contexto, conclui-se que é possível apontar arbitrariedades e abusos fundamentados em normas jurídicas acobertadas por uma suposta capacidade para regulamentar, dentre as quais, muitas possuem invalidades que, apesar de não terem sido reconhecidas pelo órgão competente, devem ser feitas por este, já que normas inferiores que contrariam normas superiores somente serão consideradas inválidas, caso a invalidade venha a ser declarada pelo órgão competente. Assim, a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 73, da Lei nº 9.430/96 deve ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, para que os demais dispositivos abusivos – §3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97 e §§ 1º e 4º do artigo 89, da IN/RFB nº 1717/17 - , posteriormente, também sejam declarados inconstitucionais e ilegais.

## REFERÊNCIAS

### BIBLIOGRAFIA:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** - 11. ed. rev., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017.

ANDRADE, Ilse Baumegger Silveira de. **Compensação de ofício e débitos de exigibilidade suspensa por parcelamentos REFIS, PAES e PAEX**. Lira Advogados Associados, São Paulo, 2013.

BERTOLETTI, Ana Paula Masullo. **Medidas Alternativas para Adimplemento de Dívidas Fiscais: Um Estudo sobre a Compensação Tributária**. Graduação em Direito. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Santa Rosa, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos, ver. Téc. Cláudio de Cicco, apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – 10<sup>a</sup>. ed., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. - 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 11 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997**. Dispõe sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal. Publicado no DOU de 30.01.1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2138.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2138.htm)>. Acesso em: 18 de outubro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986**. Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Publicado no DOU de 24.7.1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2287.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2287.htm)>. Acesso em: 16 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 11 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Institui o Código Civil. Publicado no D.O.U. de 11.1.2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 14 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm)>. Acesso em: 14 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995**. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Publicada no DOU de 30.06.1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9069.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9069.htm)>. Acesso em 15 de outubro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Publicado no DOU de 30.12.1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em 14 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Publicada no DOU de 31.12.2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 15 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.844/13, de 19 de julho de 2013**. Amplia o valor do Benefício Garantia-Safra para a safra de 2011/2012; amplia o Auxílio Emergencial Financeiro, de que trata a Lei nº 10.954, de 29 de setembro de 2004, relativo aos desastres ocorridos em 2012; autoriza a distribuição de milho para venda a pequenos criadores, nos termos que especifica; institui medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA e para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.249, de 11 de junho de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.218, de 29 de agosto de

1991, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.727, de 23 de junho de 2008, 12.468, de 26 de agosto de 2011, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.512, de 14 de outubro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.775, de 17 de setembro de 2008, e 12.716, de 21 de setembro de 2012, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; dispõe sobre a comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte; regula a compra, venda e transporte de ouro; e dá outras providências. Publicada no DOU de 19.07.2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2011-2014/2013/Lei/L12844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2013/Lei/L12844.htm)>. Acesso em: 16 de setembro de 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Publicada no DOU de 18/07/2017, seção 1, página 25. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503>>. Acesso em: 12 de setembro de 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. – 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

CAYUELA, Yuri Guimarães. **A Recorrente Ilegalidade das Instruções Normativas**. Migalhas, edição de 08.02.2011, ISSN 1983-392X, 2011. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI126147,41046-A+recorrente+ilegalidade+das+Instrucoes+Normativas>>. Acesso em: 20 de outubro de 2019.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. – 19. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, Editora: Forense, 2012.

CORREIA, Andrea Veloso. **Lançamento para Prevenir Decadência Diante de uma das Causas de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário Prevista no Artigo 151 do CTN**. Revista da EMERJ, v. 13, nº 51, 2010.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DANDOLINI, Camila Feltrin. **A Compensação de Tributos Federais e seus Reflexos em uma Indústria de Beneficiamento de Arroz do Sul de Santa Catarina**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma, 2012.

DIDIER JUNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: execução - 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

FERREIRA, Carla Rocha. **Execução Contra A Fazenda Pública: Uma Análise Dos Precatórios E RPVs Expedidos Junto Às Varas Federais Da Subseção Judiciária De Rio Grande Nos Últimos Três Anos**. Graduação em Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Rio Grande, 2016.

FERREIRA, Thiago de Alcantara Vitale. **Compensação de ofício**. Lira Advogados Associados, São Paulo, 2009.

GOMES, Renata Silva. **Vigência validade e eficácia da norma jurídica em Hans Kelsen e em Alf Ross**. Revista Âmbito Jurídico, v. XVI, n. 112, São Paulo, maio/2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-112/vigencia-validade-e-eficacia-da-norma-juridica-em-hans-kelsen-e-em-alf-ross/>>. Acesso em: 10 de outubro de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018,

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. – 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2018.

MELO, Rosimar Lima de. **O parcelamento como um meio de suspender a exigibilidade do crédito tributário (LC nº 104/2001)**. Salvador, 2003.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal: Comentários e Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**. Florianópolis, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 1987.

MUSSI, Laila Rodrigues. **Ressarcimento do Indébito Tributário**. Graduação em Direito. Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 2009.

NAKAGAKI, Ruti Kasumi. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

OLIVEIRA, Filipe Portela. **Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua.** Recife, 2017.

PAIVA, Stevenson Granja. **Compensação de Créditos Tributários e o Processo Judicial Tributário: análise de compensação como norma geral em matéria de legislação tributária e forma de extinção das relações jurídicas do Fisco e do sujeito passivo.** Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Pernambuco. Recife, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Thiago Campos. **O Depósito em Montante Integral e seus Novos Delineamentos.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, nº 1730, 27 de março de 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11095/o-deposito-em-montante-integral-e-seus-novos-delineamentos>>. Acesso em: 28 de setembro.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário.** – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

RABELLO, Luzia Corrêa. **Compensação tributária: Ilegalidade da Imposição de Restrições ao Aproveitamento do Crédito Tributário e sua Transferência a Terceiros.** Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010.

REIS, Mariana Silva dos. **Efeito Suspensivo do Parcelamento na Execução Fiscal.** Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Salvador, 2015.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das obrigações: lei nº10.406, de 10.01.2002.** – 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Direito Financeiro e Direito Tributário** – 19 ed. Rio de Janeiro: renovar, 2006.

SANTOS, Carolina Leite. **Sopesamento entre a exigibilidade do crédito tributário em face de empresa em recuperação judicial: Hipótese de extrafiscalidade.** Brasília, 2018.

SANTOS, Cláudio. **O Código Tributário Nacional como Elemento de Estabilização do Direito Tributário.** Informativo Jurídico Biblioteca Min. Oscar Saraiva, v. 4, nº 1, 9, 1992.

SCHMITZ, João Clovis. **Manual de Preenchimento de Declarações Acessórias e o Seu Cruzamento de Informações Fiscais**. Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008.

SIDOU, José Maria Othon et al. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. - 11. ed., rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SILVA, Douglas Duarte da. RODRIGUES, Fernando José Amâncio. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: parcelamentos dos débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União**, Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas, Ipatinga, v.1, n.3, 2019.

SILVA, Karla Simone de Lima; RIBEIRO, Samantha Bentes. **PER/DCOMP: pedido eletrônico de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação**. 4. ed São Paulo: Thomson, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do indébito tributário**. Curitiba, PR: Juruá, 2001.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

ZOLANDECK, João Carlos Adalberto; KAJIWARA, Mario Henrique Yoshi da Luz. **Tributos Federais: A Compensação De Ofício E Uma Flagrante Inconstitucionalidade**. Empório do Direito, edição de 22/08/2019, ISSN: 2446-7405, 2019. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/tributos-federais-a-compensacao-de-oficio-e-uma-flagrante-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

## JURISPRUDÊNCIA

STJ, **REsp 983.814/MG**, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 17/12/2007.

\_\_\_\_\_, **REsp 736.040/RS**, Primeira Turma, Rel. Ministra Denise Arruda, DJ 11/06/2007.

\_\_\_\_\_, **REsp 681.110/RJ**, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/3/2005.

\_\_\_\_\_, **REsp 543.442/PI**, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 04/12/03.

\_\_\_\_\_, **REsp 490.641/PR**, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 03.11.03.

\_\_\_\_\_, **REsp 252.903/SP**, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 07.08.2000.

\_\_\_\_\_, **REsp 466.362/MG**, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.03.2007.

\_\_\_\_\_, **REsp 575.991/SP**, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon. DJ de 22/08/2005.

\_\_\_\_\_, **REsp 1.213.082/PR**, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell. DJ de 25/10/2010.

TRF-1, **AC 0001763-80.2010.4.01.3311/BA**, Sétima Turma, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 p.2628 de 08/05/2015.

TRF-4, **5025932-62.2014.4.04.0000/SC**, Corte Especial, Relator Otávio Roberto Pamplona, Julgamento em 27/11/2014.

STF, Repercussão Geral No **RE 917.285**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJE 04/03/2016.