

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

95

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 2003)



Doralice Zanetti é a autora da obra da qual se reproduz detalhe, em destaque, na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos nºs 1 a 87*.

Complete sua coleção.

Na página inicial do *site* www.dialetica.com.br canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Mendes Moreira - Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal - evolução legislativa e modalidades

1. Considerações iniciais. 2. O instituto da compensação. 3. Resenha legislativa da compensação no âmbito da Receita Federal. 4. A problemática da legislação aplicável à compensação. 5. Considerações finais.

7

Atílio Dengo - Comércio eletrônico e neutralidade tributária

1. Introdução. 2. Características do comércio eletrônico. 3. Neutralidade tributária. 4. Obstáculos à neutralidade: o tratamento dispensado aos operadores residentes. 5. Obstáculos à neutralidade: os critérios de conexão para fixar o local da tributação. 6. Obstáculos à neutralidade: a eficácia da lei tributária em relação a não-residentes. 7. Conclusão.

18

Caio de Azevedo Trindade - Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação

1. Introdução ao tema. 2. Fundamento da decisão do STJ. Princípio constitucional implícito que atribui, ao Município, competência para regular e tributar os fatos ocorridos em seu território. 3. O Decreto-lei 406/68 é norma geral de direito tributário. Lei materialmente complementar. 4. O aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS delineado pelo Decreto-lei nº 406/68. Opção legislativa nacional. Elemento de conexão eleito que não ofende o texto constitucional. 5. Inconstitucionalidade da interpretação do Superior Tribunal de Justiça. 6. Meios processuais de impugnação de acórdão do Superior Tribunal de Justiça que afasta a aplicação do art. 12 do Decreto-lei 406/68. 7. Conclusão.

35

Eduardo Amorim de Lima e Omar Augusto Leite Melo - Do ISSQN fixo devido pelas sociedades civis prestadoras de serviços profissionais

1. Apresentação do tema. 2. Sociedades civis abrangidas pelo § 3º, do artigo 9º, do Decreto-lei 406/68. 3. Norma geral de direito tributário. 4. Características do ISSQN fixo. 5. Correlação obrigatória entre os §§ 1º e 3º, do artigo 9º. 6. Conclusões.

49

Eduardo Maneira - Da substituição tributária “para a frente” no ICMS

Do julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL.

56

Gustavo Martini de Matos - Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais

1. A Cide e os tributos incidentes sobre a renda. 2. A tributação dos “royalties” segundo as convenções destinadas a evitar a dupla tributação. 3. Os limites previstos nas convenções e o crédito da Cide. 4. Conclusões.

65

Hugo de Brito Machado - Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte

1. Introdução. 2. O dano indenizável. 3. A responsabilidade do Estado. 4. A responsabilidade pessoal do agente público. 5. As vantagens da responsabilidade pessoal. 6. Questão da insegurança jurídica. 7. Aspectos processuais. 8. Conclusões.

75

Ives Gandra da Silva Martins - As técnicas de arrecadação admitidas no ICMS

96

Paulo Roberto Lyrio Pimenta - Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

1. Delimitação do tema. 2. Perfil constitucional das contribuições especiais. 3. Alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 39/2002. 4. Parâmetros de controle da constitucionalidade das emendas constitucionais. 5. Constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 39/2002. 6. Posição no quadro das contribuições especiais. 7. Princípios e normas constitucionais aplicáveis. 8. Materialidade e base de cálculo possível da nova contribuição. 9. Conclusões.

100

- Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli* - Não-cumulatividade da contribuição ao PIS
I. Da identificação da controvérsia. II. Do método adequado para a interpretação normativa. III. A definição de insumo no contexto da não-cumulatividade da contribuição ao PIS. 109
- Suzane de Farias Machado Moraes* - Alguns aspectos do processo administrativo fiscal
1. Introdução. 2. O processo administrativo fiscal e sua fundamentação constitucional. 3. O prazo para repetir o indébito. Prescrição ou decadência? 4. O depósito como condição para o recurso administrativo. 5. O prazo previsto no art. 33 da MP nº 1.699 frente à Constituição e ao CTN. Prescrição ou decadência? 6. O processo administrativo fiscal e a aplicação de norma considerada inconstitucional. 7. A ação anulatória de decisão administrativa e a Fazenda Pública. 125
- Pareceres**
- Flávio Zanetti de Oliveira* - Contribuições sociais (INSS, Cofins, PIS e CSLL) - agroindústrias - receitas de exportação - imunidade (art. 149, § 2º, inciso I, na redação da EC nº 33/01) - alcance
1. Introdução. 2. Análise do tema. 3. Conclusões. 135
- Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* - Imposto de renda - fonte - benefício fiscal nas remessas para o exterior, em pagamento de despesas com promoção, propaganda e pesquisas de mercado 141

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Ação de consignação em pagamento - recusa ou dificuldade apresentada pelos órgãos arrecadadores - recusa a recebimento desacompanhado de obrigação acessória (STJ - 1ª Turma) 148
- Cofins e PIS - base de cálculo e alíquota - Lei 9.718 - plausibilidade de tese sustentada - medida cautelar - concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário (STF - 2ª Turma) 151
- Contribuição previdenciária - retenção de 11% - Lei 9.711 - legalidade (STJ - 1ª Turma) 153
- ICMS - energia elétrica - legitimidade ativa do consumidor final, em ação contra a concessionária, com objetivo de redução (STJ - 2ª Turma) 157
- Imposto de renda - procuração sem menção à sociedade de advogados - caracterização de serviços prestados individualmente (STJ - 1ª Turma) 160
- Parcelamento - juros de mora - CTN art. 161, § 1º - ilegalidade da taxa Selic (STJ - 2ª Turma) 164
- Refis - exclusão - notificação pessoal - exigibilidade (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 171
- Sigilo bancário - quebra pelo Fisco, sem autorização prévia do Judiciário - impossibilidade (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 173

Decisões/Despachos

- Ação civil pública - pedágio - redução em 5% - ISS sobre receitas não recolhido pelo Município - tutela antecipada não afastada (Ministro Marco Aurélio, Presidente do STF) 177
- Cofins e PIS - variações cambiais - MP 2.158 - receitas decorrentes de exportações (Desembargador Federal Mairan Maia, do TRF da 3ª Região) 179
- Contribuição de melhoria - valorização imobiliária decorrente de obra pública (Ministro Carlos Velloso, do STF) 181
- Contribuição previdenciária - cooperativa de trabalho - desconto em relação à dívida pelo seu segurado - retenção - Lei 10.666 (Desembargadora Federal Therezinha Cazerta, do TRF da 3ª Região) 184
- Encargo de capacidade emergencial - energia elétrica - depósito judicial - lesão à ordem econômica - suspensão de tutela antecipada (Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Presidente do TRF da 5ª Região) 185
- Execução fiscal - citação do sócio-gerente - impossibilidade de exigência de prova antecipada de co-responsabilidade (Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, do TRF da 1ª Região) 187
- ICMS - imunidade - energia elétrica - autarquia - contribuinte de fato - não-abran-

- cia social - constitucionalidade (STF - Plenário) 221
- Encargo emergencial - risco de lesão grave e de difícil reparação com eventual suspensão (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 222
 - Execução fiscal - certidão de dívida ativa - presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos (STJ - 2ª Turma) 222
 - Execução fiscal - embargos de terceiro - compromisso de compra e venda não registrado - Súmula 84 do STJ - honorários advocatícios (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 223
 - Execução fiscal - exceção de pré-executividade - função - alegação de falta de citação - apreciação em sede de embargos à execução (STJ - 1ª Turma) 223
 - Execução fiscal - exceção de pré-executividade - pressuposta “prova inequívoca dos fatos alegados” (TRF da 3ª Região - 6ª Turma) 224
 - Execução fiscal - exceção de pré-executividade - sócio minoritário não participante da administração (TRF da 5ª Região - 1ª Turma) 224
 - Execução fiscal - expedição de ofício ao Detran para anotação - falta de amparo legal (STJ - 1ª Turma) 225
 - Execução fiscal - penhora sobre o faturamento - possibilidade - requisitos (STJ - 2ª Turma) 226
 - Execução fiscal - prescrição - decretação de ofício - impossibilidade (STJ - 1ª Seção) 227
 - Execução fiscal - redirecionamento contra o sócio-gerente - inexistência de bens da empresa - impossibilidade (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 227
 - Execução fiscal - suspensão - prescrição intercorrente - decretação de ofício - impossibilidade (STJ - 2ª Turma) 228
 - ICMS - água canalizada - serviço público - não-sujeição (STF - Plenário) 228
 - ICMS - créditos acumulados - transferência a terceiro - hipóteses (STJ - 2ª Turma) 229
 - ICMS - débito declarado e não pago - autolancamento - desnecessidade de prévio processo administrativo (STJ - 1ª Turma) 229
 - ICMS - serviços de transporte aéreo de passageiros - não-incidência; transporte de cargas - tratamento (STF - Plenário) 230
 - Imposto de importação - isenção - avaria ou extravio de mercadoria - responsabilidade do transportador - impossibilidade (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 231
 - Imposto de renda - indenização por danos morais - não-incidência (TRF da 1ª Região - 3ª Turma) 231
 - Imposto de renda - omissão de receita na pessoa jurídica - presunção de distribuição automática aos sócios - período anterior ao DL 2.065/83 - impossibilidade (TRF da 3ª Região - 6ª Turma) 231
 - Imposto de renda - pessoa jurídica - restituição com base em retificação de darf para alteração na forma de opção - lucro real para presumido - impossibilidade (1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara) 232
 - Imposto de renda - prescrição - contagem (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 232
 - Imunidade - jornais - acórdão embargado que entendeu que o transporte para distribuição não está abrangido - divergência não demonstrada (STF - Plenário) 233
 - IPI - base de cálculo - descontos incondicionais (STJ - 1ª Turma) 233
 - IPI - crédito - insumos sujeitos a alíquota zero (STF - Plenário) 234
 - ISS - armação de embarcações - atividades derivadas de contratos com a Petrobras (STJ - 1ª Turma) 235
 - Processo administrativo - arrolamento de bens - INSS - aplicação (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 235
 - Refis - adesão - desistência de embargos à execução fiscal - honorários advocatícios indevidos (STJ - 1ª Turma) 236
 - Refis - adesão - execução fiscal - suspensão - honorários advocatícios (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 236
 - Refis - adesão - falta de comunicação ao juiz - honorários advocatícios (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 237
 - Refis - exclusão - ato do comitê gestor - ilegitimidade passiva do Delegado da Receita Federal (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 237
 - Refis - exclusão - inadimplência - princípios do contraditório e da ampla defesa - inaplicabilidade da Lei 9.784 (TRF da 1ª Região - 3ª Turma) 237
 - Refis - exclusão - mandado de segurança - decadência - contagem da publicação no Diário Oficial (TRF da 1ª Região - 3ª Turma) 238
 - Refis - indeferimento da opção pelo programa - retorno ao “status quo ante” (TRF da 5ª Região - 1ª Turma) 238
 - Simples - agência de viagens - Lei 10.637 - retroação (STJ - 1ª Turma) 239
 - Taxa de controle e fiscalização ambiental - natureza jurídica - contribuição de intervenção no domínio econômico (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 239
 - Taxa de licenciamento de importação (Cacex) - repetição do indébito - prescrição - termo “a quo” - declaração de inconstitucionalidade pelo STF (STJ - 1ª Seção) 240

DOCTRINA

Da Compensação de Tributos Administrados pela Receita Federal - Evolução Legislativa e Modalidades

André Mendes Moreira

1. Considerações Iniciais

O presente trabalho tem por escopo delinear os contornos - atuais e passados - do instituto da compensação, com enfoque em sua aplicação prática no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF). Para tanto, são elencadas as principais normas federais relativas ao procedimento da compensação, analisando a questão da necessidade de prévio processo judicial bem como de processo administrativo preparatório para sua efetivação. Outrossim, aborda-se a questão da compensação entre tributos de espécies diversas, na esteira da evolução legislativa sobre o tema. A análise toma como parâmetros, além dos textos legais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais Regionais Federais, bem como a regulamentação do tema pela SRF.

2. O Instituto da Compensação

A compensação é prevista no CTN como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, II). Nessa linha, o art. 170 do Código Tributário traça linhas gerais sobre o instituto. É ver:

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

Como se infere do texto legal, o CTN outorgou ao legislador ordinário de cada esfera (federal, estadual e municipal) a faculdade de permitir ou não a compensação dos créditos tributários. Sobre essa delegação, assim se manifestou o Professor Sacha Calmon¹:

“O Código deveria ser imperativo. Mas, respeitosa da competência tributária dos entes públicos, remeteu às legislações respectivas a previsão em lei da compensação fiscal. Os legisladores, então, restringiram ao máximo esta forma de pagar.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 714.



**André Mendes
Moreira**

*é Mestrando em
Direito Tributário pela
Universidade Federal
de Minas Gerais,
Professor de
Pós-graduação em
Direito Tributário e
Advogado em
Belo Horizonte.*

Note-se que quaisquer créditos, como, por exemplo, os decorrentes de contratos com os Poderes Públicos e os provenientes de precatórios, títulos da dívida pública ou de desapropriações, podem ser opostos aos débitos tributários favoráveis às Fazendas Públicas.

Correto, portanto, o Código Tributário Nacional.

Na prática, porém, fica-se a depender dos legisladores das ordens de governo que convivem na Federação. Estes já não nos representam a contento. As maiorias parlamentares servem aos governos, ao Fisco.”

Em janeiro de 2001, foi acrescentado ao Código Tributário Nacional o art. 170-A, que vedou a realização da compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial na qual se discuta a possibilidade de se compensar o tributo pago indevidamente. É dizer: enquanto não *transitada em julgado* a ação na qual o contribuinte pleiteia a compensação, não se poderá - ainda que com esforço em decisão favorável - compensar administrativamente o tributo indevidamente pago, nos termos do art. 170-A do CTN. A constitucionalidade deste dispositivo tem sido questionada por alguns. Constitucional ou não, a restrição está posta no CTN e é hoje vigente (pessoalmente entendemos pela sua legitimidade). De todo modo, o importante no caso é ter-se em conta que a prévia autorização do Judiciário não é imprescindível para que o contribuinte efetue a compensação, podendo realizá-la sempre que entender existente em seu favor crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido de tributo². Dessarte, estando seguro de que possui crédito oponível ao Fisco, o contribuinte não precisa recorrer ao Judiciário. Se assim o fizer, contudo, não poderá compensar desde já seus possíveis créditos, uma vez que a Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, veda a compensação quando o pagamento do tributo esteja sendo discutido em juízo³, na esteira do disposto no art. 170-A do Digesto Tributário.

3. Resenha Legislativa da Compensação no Âmbito da Receita Federal

3.1. O art. 66 da Lei nº 8.383/91 e alterações posteriores: compensação entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional, sendo desnecessária autorização prévia da Receita Federal

A Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, disciplinou o procedimento de compensação dos tributos federais. Assim rezava o art. 66 do referido diploma legal, em sua redação originária:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, 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 períodos subsequentes.

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

(...)”

² Caso a compensação não seja homologada pela Receita Federal, caberá ao contribuinte a interposição de recurso voluntário contra referida decisão, nos termos do art. 35 da IN SRF nº 210/02.

³ “Art. 37. É vedada a restituição, o ressarcimento e a compensação de crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão em que for reconhecido o direito creditório do sujeito passivo.”

Como se infere do dispositivo, a Lei nº 8.383/91 - que veio permitir ao contribuinte a realização da compensação de tributos federais indevidamente pagos, compensação esta que até então era feita somente *ex officio* pela própria autoridade administrativa, nos termos do art. 7º do Decreto-lei nº 2.287/86 - erigia os seguintes requisitos para a regular ulatimação do procedimento nela previsto:

- a) a compensação somente poderia ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie;
- b) a compensação somente seria válida se realizada com tributos vincendos (relativos a períodos subseqüentes).

Salta aos olhos, ainda, a inexistência - na Lei nº 8.383/91 - de qualquer exigência de prévia autorização da Receita Federal para a realização da compensação. Nessa linha de entendimento - e superando as restritivas disposições contidas na Instrução Normativa SRF nº 67/92, que, ao regular a Lei nº 8.383/91, condicionou o exercício do direito em tela a uma série de requisitos não previstos sequer implicitamente na legislação⁴ - o Superior Tribunal de Justiça assentou, em sede de embargos de divergência, que, na hipótese de tributos lançados por homologação, o contribuinte pode realizar a compensação sem recorrer a qualquer procedimento administrativo preparatório. Em sendo assim, a compensação realizada pelo contribuinte estaria apenas sujeita à posterior homologação pelo Fisco Federal. De acordo com a Primeira Seção do STJ⁵:

“Ao invés de antecipar o pagamento do tributo, o contribuinte registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda Pública, recolhendo apenas o saldo eventualmente devido. A homologação subseqüente, se for o caso, correspondente à constituição do crédito tributário que, nessa modalidade de lançamento fiscal, se extingue concomitantemente pelo efeito de pagamento que isso implica.” (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência no REsp nº 78.301/BA, j. em 11.12.1997, *RSTJ* 96/46)

Posteriormente, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 sofreu leve alteração pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, que nele incluiu a expressão “receitas patrimoniais”, de modo a sinalizar que a compensação refere-se não só a tributos federais como também a outras receitas.

Tendo em vista o crescente número de julgados que possibilitavam a compensação entre tributos de uma mesma espécie, mas de subespécies diferentes, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, determinou que a compensação deveria ser feita somente entre tributos de mesma espécie e *destinação constitucional*. Ou seja: criou-se mais um requisito para a efetivação da compensação de modo direto pelo contribuinte, compensação esta sujeita a posterior homologação pelo Fisco. A nova expressão - *destinação constitucional* - foi entendida pelo STJ como o destino do produto arrecadado com o tributo, consoante relata Régis Pallotta Trigo⁶ (que, pes-

⁴ Requisitos tais como a necessidade de solicitação prévia à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte para compensação de débitos anteriores a janeiro de 1992, dentre outros.

⁵ Neste precedente, o STJ reconheceu a compensabilidade da Cofins com o Finsocial indevidamente pago até 1º.4.1992, *dies a quo* da eficácia da Lei Complementar nº 70/91, instituidora da Cofins (os indébitos são referentes à inconstitucional majoração da alíquota originária da extinta exação, que era de 0,5%, nos termos do declarado pelo STF no RE nº 150.764-1/PE).

⁶ TRIGO, Régis Pallotta. “O Critério da Identidade de Espécies e Destinação Constitucional na Compensação Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2001, p. 101.

soalmente, sustentava que “destinação constitucional” referia-se ao órgão arrecadador da exação):

“Reconhecemos que o STJ (...) adotou posição (...) oposta, estando hoje pacificado que o significado da expressão destinação constitucional está mais associado ao destino do produto arrecadado do que à competência tributária. Vale dizer, em termos práticos, que créditos de PIS, por exemplo, só podem ser compensados com débitos do próprio PIS, enquanto que a Cofins é passível de compensação apenas com ela mesma. (...). A preocupação da Corte Superior de Justiça foi impedir, por exemplo, que um contribuinte pagasse suas obrigações de Cofins com créditos passados de PIS, gerando um desequilíbrio no programa financiado por esta contribuição, vez que valores que, em princípio, deveriam ser destinados ao seguro-desemprego, estariam sendo desviados para o custeio da Previdência Social.”

Em síntese, pode-se afirmar que o direito à compensação previsto inicialmente no art. 66 da Lei nº 8.383/91, mas indevidamente limitado pelas disposições infra-legais (IN SRF nº 67/92, *v.g.*), foi mantido por nossas Cortes, que conferiu o caráter de compensação pendente de ulterior condição resolutória àquela realizada pelo próprio contribuinte, em sua escrita contábil, com tributos federais vincendos.

Assim, sob a égide da Lei nº 8.383/91, se o contribuinte recorria a juízo e obtinha decisão judicial favorável, declarando que houve pagamento de tributo a maior ou não devido, podia compensar o débito sem necessidade de prévio procedimento administrativo. Os valores - se não apreciados pela decisão judicial - estavam, contudo, sujeitos à posterior homologação pelo Fisco Federal, que dispõe do prazo de 5 anos para homologar, expressa ou tacitamente, a compensação realizada pelo contribuinte.

Quid, e se não havia processo judicial no qual o contribuinte fosse parte, tendo este realizado a compensação pelo encontro de contas com base em reiteradas declarações de inconstitucionalidade de tributos em sede de controle difuso pelo STF?

Ora, de acordo com a natureza da compensação permitida pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, não há qualquer impedimento a que esta seja realizada pelo contribuinte, *sponte propria*, sem qualquer ação judicial ou processo administrativo prévio. Isso porque - e aqui se está falando em tributos lançados por homologação - a compensação nos termos do art. 66 está sujeita ao controle posterior pela Receita Federal, que poderá autuar o contribuinte caso detecte alguma incongruência entre os valores indevidamente pagos e os compensados.

No que se refere à forma, a compensação feita com base em ação judicial é tão legítima quanto aquela feita sem que o direito material estivesse declarado pelo Judiciário. O que muda é apenas a garantia que o contribuinte possui quando age com o respaldo da Justiça (tendo em mãos declaração de juiz ou Tribunal de que o tributo a ser compensado é efetivamente indevido), mas não a regularidade do procedimento.

Tanto é assim que as decisões judiciais limitam-se a declarar o direito à compensação, mas com a ressalva de que esta será feita administrativamente, por conta e risco do contribuinte, que se sujeitará ao controle posterior por parte da Administração Fazendária.

Se a compensação pelo encontro de contas foi feita com base em declaração de inconstitucionalidade de tributo pelo STF, ainda que com eficácia *inter partes*, sem

que o contribuinte tenha acionado o Judiciário para análise do seu caso específico, as possibilidades de posterior autuação pela Receita Federal são reduzidas, em face do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346/97, *litteratim*:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta (...).”

Assim, ainda que haja autuação, o contribuinte estará munido de argumentos para contestá-la, seja no âmbito administrativo, seja no judicial.

E na hipótese de a compensação ser efetuada pelo contribuinte, sem prévia decisão judicial e sem que exista qualquer decisão do STF pugnando pela inconstitucionalidade do tributo? Mesmo nessa hipótese temos que é possível a compensação, desde que o contribuinte esteja seguro de que o tributo foi pago a maior ou indevidamente. A prévia manifestação do STF sobre o tema é apenas um argumento de defesa a mais na hipótese de uma autuação por parte da Receita Federal.

O STJ tem corroborado o entendimento ora esposado, no sentido da desnecessidade de ação judicial específica na qual o contribuinte pleiteie a compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, conforme se infere da decisão que se segue:

“Processo Civil. Compensação na Fase Executória. Lei nº 8.383/91. Possibilidade. Recurso não Conhecido.

I - A norma do art. 66 da Lei nº 8.383/91 permite ao contribuinte a compensação dos valores pagos indevidamente, de forma a quitar débitos relativos a tributos da mesma espécie.

II - Esta Corte tem aceitado a possibilidade de compensação de tributos autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383. O alcance desta interpretação tem conteúdo meramente declarativo. O tribunal não se substitui à administração para declarar a quitação do crédito, mas se limita a reconhecer a possibilidade de compensação entre os valores recolhidos a título de contribuição para o Finsocial, e os valores devidos à conta da Cofins. Portanto, *a compensação não depende de pedido do contribuinte à Receita Federal, nem de sentença transitada em julgado. Essa espécie de compensação é faculdade atribuída ao contribuinte com créditos contra a Fazenda por tributos pagos indevidamente. O contribuinte pode, sujeito a posterior homologação, realizar a compensação.*

III - Assim, nesse caso, e por maior de razão, existindo sentença transitada em julgado, pode a recorrida pleitear a compensação, pois *seria um absurdo autorizar o contribuinte, sem um título judicial, a realizar a compensação entre os tributos em tela e negá-la ao que se apresenta dele munido.*

(...)” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 166.399/AL, Relator Ministro Adhemar Maciel, DJ de 16.11.1998, p. 66, grifos nossos)

O voto do Relator, Ministro Adhemar Maciel, é contundente no sentido da desnecessidade de prévio processo judicial para que o contribuinte efetue a compensação *sponte propria*:

“(...) a compensação não depende de pedido do contribuinte à Receita Federal, nem de sentença transitada em julgado (...). Nesse sentido, o voto do Ministro Ari Pargendler:

‘Se a execução da sentença que julgou procedente a ação de repetição de indébito lhe é menos conveniente do que a compensação dos créditos cuja existência foi reconhecida no julgado, o contribuinte pode, com base na carga declaratória da sentença, fazer esse encontro de contas no âmbito do lançamento por homologação, independentemente de autorização judicial - bastando comunicar ao juiz da causa que

não executará a condenação. (...).’ (REsp nº 136.162/AL, Relator Ministro Ari Pargendler, DJU de 2.2.98)

(...)

No caso, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 permite-lhe a compensação, independentemente de autorização judicial.”

Nessa mesma linha, cite-se ainda o REsp nº 116.968/MG (DJ 13.10.1997, p. 51.524).

3.2. O art. 74 da Lei nº 9.430/96: possibilidade de compensação de tributos de espécies diversas, condicionada a prévio requerimento administrativo

Em 27 de dezembro de 1996, adveio a Lei nº 9.430, que, por sua vez, alargou as possibilidades de compensação pelo contribuinte no âmbito da Receita Federal. Seu art. 74 veio permitir a compensação de tributos federais de espécies diversas, o que até então era vedado na sistemática do art. 66 da Lei nº 8.383/91 (que, conforme visto, permite a compensação de tributos da mesma espécie e com a mesma destinação constitucional). No caso da Lei nº 9.430/96, contudo, a compensação fica condicionada a prévio requerimento do contribuinte à autoridade administrativa.

Assim, em que pese ter trazido um benefício - a possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas - o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (em sua redação originária) trouxe um ônus ao contribuinte, não exigível pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, a saber: a necessidade de prévio requerimento à autoridade administrativa para efetivação da compensação.

Visando a regular o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, foi editado o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997. Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997 (modificada pela IN SRF nº 73/97) disciplinou, no âmbito interno da Receita Federal, o procedimento de compensação, diferenciando-o quando se tratar de compensação entre tributos da mesma espécie e compensação entre tributos de espécies diferentes, a saber:

- Compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies:

nessa hipótese, a IN SRF nº 21/97 exige prévio requerimento do contribuinte à Receita Federal para a ultimação da compensação efetuada por iniciativa daquele. Na hipótese de se tratar de crédito decorrente de sentença judicial transitada em julgado, a compensação deverá ser precedida, consoante o disposto no art. 12, § 7º e art. 17 da IN SRF nº 21/97 (modificado pela IN SRF nº 73/97), de análise do pedido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, que se pronunciará sobre o mérito, valor e prazo de prescrição ou decadência. Assim, nos termos da referida instrução normativa, o contribuinte - em se tratando de compensação deferida por medida judicial transitada em julgado - deverá anexar ao pedido de compensação a cópia do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito.

- Compensação entre tributos ou contribuições da mesma espécie e destinação constitucional:

a compensação de tributos da mesma espécie, na sistemática da IN SRF nº 21/97, independe de prévio requerimento do contribuinte à autoridade administrativa. As exceções contidas na referida instrução normativa são:

a) utilização de crédito decorrente de sentença judicial, que deverá atender ao disposto no art. 17 da IN SRF nº 21/97, a saber: o contribuinte deverá formalizar o pedido de compensação, a ele anexando o inteiro teor do processo judicial que lhe concedeu o crédito a ser compensado;

b) compensação com débitos de tributos anteriores aos do crédito: nos termos do art. 14, § 7º, deverá ser formalizado pedido de restituição, acompanhado do pedido de compensação.

Assim, com o advento da Lei nº 9.430/96, abriu-se a possibilidade de coexistência entre dois regimes de compensação, que seriam:

a) compensação sem requerimento administrativo, feita por conta e risco do contribuinte, restrita a débitos vincendos e tributos de mesma espécie e destinação constitucional (fundamento legal: art. 66 da Lei nº 8.383/91);

b) compensação com requerimento administrativo, passível de ser feita entre tributos de origem diversa (fundamento legal: art. 74 da Lei nº 9.430/96).

Nessa linha de raciocínio, as compensações efetuadas pelo contribuinte entre tributos de mesma espécie e destinação constitucional, *sem prévio requerimento administrativo*, continuariam sendo formalmente válidas mesmo após a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96 (que não teria revogado o art. 66 da Lei nº 9.430/96). Decisões jurisprudenciais têm sustentado a coexistência entre as duas modalidades de compensação:

“Tributário. PIS. Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88. Compensação. Cofins e PIS. Lei 8.383/91, art. 66. *Revogação pelos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96. Inocorrência. Correção Monetária. Honorários Advocatícios.*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de admitir a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS com base nos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88 apenas com parcelas do próprio PIS (ERESP nº 97.658/CE, 1ª Seção, Rel. Min. Aldir Passarinho Junior, j. em 28.4.1999, DJ de 21.2.2000).

O art. 66 da Lei 8.383/91, que inovou criando modalidade de compensação, não foi revogado pelos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96. Estes dispositivos se reportam ao Decreto-lei 2.287/86, o qual se encontra, na espécie, jungido à disciplina do Código Tributário Nacional (art. 170).

Os valores pagos indevidamente devem ser atualizados aplicando-se os índices do IPC/INPC/Ufir conforme os períodos apurados.

Honorários advocatícios fixados com base no parágrafo 4º, do art. 20, do CPC.

Apelação da Fazenda Nacional improvida.

Remessa oficial e apelação da contribuinte providas em parte.” (TRF da 5ª Região, 1ª Turma, AC nº 99.05.35203-1, Relator Desembargador Federal Castro Meira, DJ de 22.12.2000, p. 141, grifos nossos)

Nesse mesmo sentido, do TRF da 5ª Região, cite-se ainda: AC nº 99.05.20009-6 (DJ de 22.12.2000, p. 140) e AMS nº 2000.05.00.023670-8 (DJ de 8.9.2000, p. 707), dentre outras.

3.3. Ampliação das possibilidades de compensação: modificação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 66/02 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02)

As disposições da Lei nº 9.430/96, com os respectivos atos normativos, vigoraram até o advento da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (posterior-

mente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002). De acordo com a Lei nº 10.637/02 - reproduzindo integralmente o texto da MP nº 66/02 nessa parte - o art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito 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.” (Grifos nossos)

O dispositivo trouxe uma benéfica inovação em prol do contribuinte, a saber: a desnecessidade de requerimento administrativo para a realização da compensação entre tributos de diferentes espécies, vencidos ou vincendos, que passa a ser efetivada mediante a apresentação de mera declaração de compensação à Receita Federal. A atual redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos termos do disposto na Lei nº 10.637/02, prevê inovadora sistemática de compensação de tributos federais que, na verdade, é uma combinação dos dois regimes até então existentes (o da Lei nº 8.383/91 e o do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original). Assim, tem-se:

- a) é permitida a compensação entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (sem restrição quanto à identidade de espécie ou de destinação constitucional), vencidos ou vincendos;
- b) não há necessidade de procedimento administrativo prévio para realizar-se a compensação, mas tão-somente de declaração do contribuinte à Receita Federal;
- c) a declaração da compensação, tal como ocorria na hipótese do art. 66 da Lei nº 8.383/91 (compensação por homologação) não extingue o crédito tributário, que fica sujeito a posterior homologação pela Secretaria da Receita Federal.

Os novos dispositivos foram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, que condiciona a compensação tão-somente ao encaminhamento à SRF, pelo sujeito passivo, da “Declaração de Compensação”.

Em 28 de maio último, a SRF publicou a Instrução Normativa nº 323, que modificou alguns pontos da IN SRF nº 210/02, dentre os quais a exigência da apresentação da declaração de compensação mesmo para a compensação entre tributos de mesma espécie.

Pelo exposto, verifica-se que a Medida Provisória nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/02) trouxe benefícios aos contribuintes, facilitando o procedimento de compensação, tornando-o célere e desburocratizado, incorporando a compensação direta pelo encontro de contas prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91.

4. A Problemática da Legislação Aplicável à Compensação

Como se infere do exposto, a legislação que rege a compensação de tributos federais sofreu importantes modificações em curto espaço de tempo, o que afeta a

pretensão do contribuinte de compensar seus créditos de tributos federais, conforme a legislação à qual estiver submetido.

O Superior Tribunal de Justiça dividiu-se inicialmente em duas posições acerca da definição da legislação aplicável à compensação.

Em um primeiro momento, entendeu o STJ que as normas aplicáveis seriam aquelas vigentes no momento do encontro de contas realizado pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte realizasse o pagamento indevido quando estivesse em vigor o art. 66 da Lei nº 8.383/91 em sua redação originária, mas compensasse o indébito já na vigência da modificação perpetrada pela Lei nº 9.250/95, a compensação somente poderia ser realizada sob a égide da limitação imposta pela nova regra, ou seja, deveria ser feita obrigatoriamente entre tributos de mesma espécie e *destinação constitucional* (não sendo possível a realização do procedimento caso se tratasse de tributos de destinação constitucional diversa, em que pese no momento do pagamento indevido inexistir qualquer dispositivo limitador nesse sentido)⁷.

Contudo, em decisões posteriores, em sede de embargos de divergência, a Corte Superior de Justiça passou a tomar como base para aferição do direito aplicável o período ao qual se referem os créditos compensáveis, e não a data efetiva da compensação (data do encontro de contas). Tais decisões garantem ao contribuinte que possuía créditos tributários compensáveis em determinada época o direito de compensá-los no futuro, ainda que houvesse regra limitadora posteriormente editada. O resguardo do direito adquirido foi a pedra de toque de tais decisões, das quais destacamos a seguinte:

- “Tributário. Compensação Tributária. Limitação Legal. Contribuição Previdenciária.
1. As limitações das Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 só incidem a partir da data de sua vigência.
 2. *Os recolhimentos indevidos efetuados até a data da publicação das leis em referência não sofrem limitações.*
 3. Embargos de divergência rejeitados.” (STJ, 1ª Seção, EREsp nº 164.739/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 12.2.2001, p. 91, grifos nossos)

Do voto da Relatora, Ministra Eliana Calmon, vale transcrever os seguintes trechos, que demonstram as razões que levaram o STJ a adotar tal posicionamento:

“Por fim, tem-se a posição majoritária, a qual dá destaque ao *direito adquirido*, a fim de *salvaguardar os recolhimentos indevidos, ocorridos em data antecedente às leis limitadoras.*

(...)

Nesta oportunidade, quero aqui retratar-me quanto à adoção da restrição pela vigência da lei, conforme segunda posição, para filiar-me à posição majoritária, ou seja, o entendimento de que tudo aquilo que foi recolhido indevidamente, antes da edição da Lei nº 9.032, de 1995, deve ser compensado sem limites, pois a limitação só ocorre em relação aos recolhimentos indevidos posteriores à data da Lei nº 9.032/95.” (Grifos nossos)

Acompanhando o precedente colacionado, cite-se ainda: EREsp nº 227.060/SC (DJ de 12.8.2002, p. 162) e EREsp nº 200.574/PR (DJ de 21.10.2002, p. 269).

Da decisão transcrita (bem como das que lhe seguiram), pode-se inferir o moto que levou o STJ a mudar sua orientação no que tange à legislação aplicável à com-

⁷ Vide REsp nº 244.418/PR, DJ de 12.6.2000, p. 81; AGREsp nº 237.728/SC, DJ de 27.3.2000, p. 77, dentre outros.

pensação: resguardar o contribuinte contra eventuais perdas ou restrições ao seu direito de compensar que poderiam advir da mudança na legislação sobre o tema.

Quid, e se houver modificação legislativa ulterior benéfica ao contribuinte, como ocorreu quando do advento da Medida Provisória nº 66/02, conferindo nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, permitindo a compensação - sem necessidade de qualquer autorização prévia por parte da Receita Federal - entre tributos federais de qualquer espécie?

Em face das razões que nortearam o STJ nas citadas decisões em sede de embargos de divergência - proteção ao direito adquirido do contribuinte - entendemos que aquela Corte possivelmente não oporá obstáculos à aplicação imediata da nova legislação aos créditos ainda não compensados, posto que não haverá violação a direito adquirido, mas sim ampliação do direito de compensação conferido ao contribuinte.

Recentes decisões da 1ª Turma do STJ corroboram o que ora se expõe, pugnan-do pela aplicabilidade das novas disposições trazidas pela MP nº 66/02 aos pedidos de declaração do direito à compensação em curso perante o Judiciário. Confira-se:

“Constitucional, Tributário, Administrativo e Processual Civil. Compensação. PIS x PIS e Cofins. Art. 66, Lei nº 8.383/91. Prescrição. Termo Inicial do Prazo. Inocorrência. Tributos Administrados pela Secretaria da Receita Federal. Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (art. 49). Instrução Normativa SRF nº 210, de 1º/10/2002 (art. 21). Possibilidade. Precedente.

(...)

4. Vinha entendendo, face à posição firmada pela egrégia 1ª Seção, que a compensação só poderia ser utilizada, nos termos da Lei nº 8.383/91, entre tributos da mesma espécie, isto é, entre os que tiverem a mesma natureza jurídica, e uma só destinação orçamentária. *No entanto, a legislação que rege o tema sofreu alterações ao longo dos anos, mais ainda por intermédio da recente Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, que em seu art. 49 alterou o art. 74, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96.*

5. O referido art. 74 passou a expor: ‘o sujeito passivo que apurar crédito 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’.

6. Disciplinando o citado dispositivo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 210, de 1º/10/2002, cujo art. 21 estatuiu: ‘o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF’.

7. *In casu, apesar de o PIS envergar espécime diferente e natureza jurídica diversa da Cofins, ambos com destinações orçamentárias próprias, não há mais que se impor limites à compensação, em razão da nova legislação que rege a espécie, podendo, dessa forma serem compensados entre si ou com quaisquer outros tributos que sejam administrados/arrecadados pela SRF.*

8. Precedente da 1ª Turma (AgReg no REsp nº 449.978/SP, julgado em 12/11/2002).

(...)” (STJ, 1ª Turma, AGREsp nº 465.011/MG, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10.3.2003, p. 125)

O STJ possui ainda as seguintes decisões nesse mesmo sentido: EAREsp nº 455.864/RS, DJ de 10.3.2003, p. 115; REsp nº 477.592/PE, DJ de 10.3.2003, p. 137; AgREsp nº 449.978/SP, DJ de 24.2.2003, p. 200.

5. Considerações Finais

À vista do exposto, conclui-se que:

- a) o procedimento para compensação de tributos de mesma espécie e destinação constitucional foi inicialmente disciplinado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 (com as modificações das Leis nº 9.069/95 e 9.250/95), o qual permite ao contribuinte compensar, mediante encontro de contas, os créditos indevidamente pagos ao Fisco. Essa compensação não extingue *de per se* o crédito tributário, estando sujeita à posterior homologação por parte da Receita Federal;
- b) a Lei nº 9.430/96, na redação original de seu art. 74, trouxe previsão de nova modalidade de compensação, aplicável aos créditos de tributos de espécies diferentes e/ou com destinação constitucional diversa, condicionada a prévio requerimento à Secretaria da Receita Federal. Não houve revogação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que continuou coexistindo, possibilitando ao contribuinte realizar o encontro de contas *sponte propria* nos casos de tributos de mesma espécie e destinação constitucional mesmo após o advento da Lei nº 9.430/96;
- c) com a edição da MP nº 66/02 (que alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96), posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, as possibilidades de compensação foram ampliadas em prol do contribuinte, tendo sido o procedimento do art. 66 da Lei nº 8.383/91 incorporado pela nova regulamentação legal.

Em face dos dispositivos legais hoje vigentes, caso o contribuinte realize a compensação sem recorrer ao Judiciário previamente, mas com esforço em decisão transitada em julgado do STF que dê pela inconstitucionalidade da exação (ainda que com eficácia *inter partes*), entendemos, com base no art. 1º do Decreto nº 2.347/96, que uma provável autuação pela realização da compensação poderá ser combatida com êxito na própria esfera administrativa. Em não havendo decisão prévia do STF sobre a constitucionalidade do tributo (ou de sua majoração por lei superveniente), a compensação direta pelo contribuinte seguramente resultará em autuação, a qual será invariavelmente confirmada em grau de impugnação/recurso administrativo, remetendo a discussão à via judicial.

Na hipótese de compensação direta, sem prévio recurso ao Judiciário, fundada em questionamentos alheios à constitucionalidade ou legalidade do tributo (tal como, *v.g.*, a computação ou não de determinados valores na base de cálculo da exação) o êxito da defesa do contribuinte - na hipótese de autuação por parte da Receita Federal, que poderá ou não ser lavrada - dependerá do acatamento, pela instância administrativa ou pelos Tribunais, da tese por ele defendida.

De todo modo, resta claro que, entendendo o contribuinte que efetivamente possui crédito oponível à Receita Federal, a ele é facultado compensar diretamente o suposto indébito - fazendo apenas a exigida "Declaração de Compensação" - sem necessidade de qualquer recurso ao Judiciário. Contudo, se o contribuinte ingressar previamente em juízo, não lhe será permitido compensar qualquer valor antes do trânsito em julgado da decisão que lhe for favorável, a teor do art. 170-A do Código Tributário Nacional⁸.

⁸ Há inclusive vedação expressa nesse sentido constante do art. 37 da IN SRF nº 210/02, consoante já referido anteriormente.