VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

A controvérsia que se coloca diz respeito à possibilidade de o Fisco, aproveitando o ensejo da restituição ou do ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, proceder a compensação, de ofício, com **débitos não parcelados ou parcelados sem garantia** , na forma prevista no parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430 /1996, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho 2013.

> "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."

Em síntese, a Corte Especial do Tribunal regional declarou a inconstitucionalidade formal da referida norma, derivada de suposta afronta ao art. 146, III, da Constituição, por incompatibilidade do que foi ali disposto com normas gerais sobre crédito tributário. Sustenta-se, em suma, que o CTN não autorizaria a compensação de créditos tributários desprovidos de exigibilidade, como ocorre no caso de **parcelamentos sem garantia** , e que, para que isso ocorresse, seria necessária a edição de lei complementar.

1. Da compensação tributária – disciplina legal

A compensação tributária é atualmente regulada nos arts. 170 e 170-A, CTN, **in verbis** :

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> "Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
>
> Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.
>
> Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

Vide que o art. 170, CTN, por si só, não gera direito subjetivo à compensação. A lei complementar remete a lei ordinária a disciplina das condições e das garantias, cabendo a lei autorizar a compensação de créditos do sujeito passivo **líquidos** e **certos** , vencidos ou vincendos.

No que se refere à compensação voluntária realizada diretamente pelo contribuinte, ela foi disciplinada, inicialmente, no art. 66 da Lei nº 8.383/91, restrita a períodos seguintes e com tributos da mesma espécie. O referido art. 66 admite a compensação com parcelas "vencidas e vincendas". O art. 5º, § 1º, II da Lei nº 10.637/02, também possibilita que o contribuinte utilize créditos de contribuições para compensação com débito próprios vencidos e vincendos. Posteriormente, a Lei nº 9.430/96, veio a autorizar a compensação, inclusive com créditos judiciais relativos a tributo e contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal. É o que dispõe o art. 74, **in verbis:**

> "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."

A compensação de ofício, caso dos autos, foi instituída pelo Decreto-Lei nº 2.287/86, nos seguintes termos:

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> "Art. 7º – A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder a 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 O ministério da Fazenda disciplinará a compensação prevista no parágrafo anterior."

Mesmo com as sucessivas alterações, a sistemática de compensação de ofício prevista desde o Decreto-lei nº 2.287/86, vinha sendo mantida inalterada nas hipóteses em que a Secretaria da Receita Federal identificava valor a ser restituído ou ressarcido. Anteriormente à alteração do art. 73 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 12.844/2013, alguns percalços surgiram a partir da disciplina da matéria no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo sido os procedimentos da compensação de ofício disciplinados nas Instruções Normativas nºs 21/97; 210/02; 460/04; 600/05 e 900/08.

A matéria foi decidida em sede de recurso repetitivo no âmbito do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.213.082/PR. Na ocasião, restou pacificado que os atos infralegais extrapolaram o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114 da Lei nº 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.)". Segue ementa do julgado:

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/02/2020 00:00

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."

2. Da compensação – Extinção da obrigação tributária

Dispõe o art. 146, III, **b** , da Constituição Federal caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre **obrigação** , lançamento, **crédito** , prescrição e decadência tributários. Nesse sentido, a extinção das obrigações constitui matéria de normas gerais de direito tributário, sob reserva de lei complementar. A compensação vem prevista no inciso II do art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário e deve observar as peculiaridades estabelecidas no art. 170 do Código Tributário Nacional. O ato jurídico do lançamento, qualquer que seja a Teoria adotada

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

(declarativista ou constitutiva), confere a exigibilidade necessária ao crédito tributário do sujeito ativo.

No julgamento das ADI nº 4.425 e 4.357, 4.372 e 4.400, a Corte traçou algumas premissas para se considerar válida a compensação unilateral e automática de valores pela Fazenda Pública. Do voto proferido pelo Ministro **Luiz Fux** , é possível extrair as premissas aceitas pela Corte no enfrentamento das impugnações aos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição, as quais podem se aplicar ao caso dos autos. Segue trecho do voto:

> "Nos domínios do direito privado, o instituto jurídico da compensação é modo de extinção das obrigações que tem lugar quando duas pessoas são, simultaneamente, credora e devedora uma da outra. Nas palavras de Ponte de Miranda, 'compensar é pesar dois créditos, um de A contra B e outro de B contra A, um pelo outro (**debiti et crediti inter se contributio** , MODESTINO, L. 1, D., **de compensationibus** , 16,2). Compensam-se crédito e dívida. Um vai a um prato; o outro, ao outro prato da balança' (Tratado de direito Privado. Parte Especial. T. XXIV. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1959, p. 305 – grifos no original). A compensação, portanto, extingue as obrigações recíprocas, que se consideram pagas, totalmente, se forem iguais, ou até a concorrência da menor, se forem desiguais. É o que dispõe o Código Civil brasileiro de 2002, em seu art. 368, verbis: 'se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem'.
>
> A racionalidade que inspira o instituto foi muito bem captada por Carvalho Santos, ao pontuar o nítido propósito de equidade e de utilidade da compensação: 'funda-se na eqüidade, sem dúvida, porquanto não seria justo que uma pessoa tivesse de pagar o seu débito a quem não lhe paga o seu crédito, de igual ou superior importância. **Dolo facit qui petit quod redditurus est** , diziam os romanos. Funda-se, igualmente, na utilidade, por isso que evita demandas sucessivas, despesas inúteis, retardamentos prejudiciais, facilitando, grandemente, os pagamentos' (Código Civil Brasileiro Interpretado . Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958, p. 217). A compensação, portanto, é não apenas medida de justiça, mas mecanismo de justiça eficiente. É exatamente essa premissa que deve informar o enfrentamento das presentes impugnações aos §§ 9º e 10 do art. 100 da Carta Magna
>
> Inicialmente, verifica-se que a compensação não viola a liberdade do credor, na medida em que toda a compensação no ordenamento jurídico nacional, opera-se de pleno direito, sem que dependa da vontade dos credores recíprocos (TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. Código Civil

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

interpretado conforme a Constituição da República. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 676). O suporte fático da compensação prescinde de anuência ou acordo, perfazendo-se **ex lege** diante das seguintes circunstâncias objetivas: (i) **reciprocidade de dívidas** , (ii) **liquidez das prestações** , (iii) **exigibilidade dos débitos** e (iv) **fungibilidade dos objetos** . Reunidos tais elementos, não é cabível exigir a anuência do credor privado para que ocorra a compensação, pois disso resultaria, em última análise, um tratamento mais restritivo para a Fazenda do que o que ocorre na compensação entre créditos privados em geral, que independem da concordância, operando **ipso iure** .

(...)

Ora, as mesmas razões que justificam a compensação dos débitos titularizados pela Fazenda também justificam a compensação dos seus créditos. Não há razoabilidade mínima na diferenciação das hipóteses. Os valores maiores de justiça e eficiência estão presentes, com a mesma intensidade, em ambas as situações. Se a compensação de débitos da Fazenda evita o ajuizamento de execuções desnecessárias, o mesmo ocorre com o particular que é credor do Fisco e vê-se executado por débitos tributários ou de qualquer outra natureza. Prestigiar apenas o credor fazendário (ou, sob outra perspectiva, proteger apenas o devedor público) é usar a retórica da justiça eficiente para oprimir o particular. Com essa situação o Judiciário brasileiro, e o Supremo Tribunal Federal em especial, não podem compactuar."

Do parcelamento – suspensão da exibilidade do crédito tributário

Como visto, i **n casu** , não está em debate a razoabilidade da compensação de ofício de que trata o art. 73 da Lei nº 9.430/96. O instituto jurídico da compensação é, em si, instrumento de justiça e de eficiência na disciplina das relações obrigacionais, desde que observadas as peculiaridades definidas no Código Tributário Nacional, norma geral de Direito Tributário. Todavia, é circunstância objetiva da validade da compensação unilateral da Fazenda Pública que o crédito do sujeito passivo objeto do encontro de contas seja exigível. Ocorre que, existente o crédito tributário, em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação, com ou sem lançamento, sua exigibilidade é passível de regras de proibição. Os arts. 151 a 155-A do Código Tributário Nacional arrolam os casos de suspensão do crédito tributário. O art. 151, VI, do Código prevê o parcelamento como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ocorrendo, por mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o parcelamento, fica o Fisco impedido de exigir a totalidade do

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

crédito enquanto perdurar o acordo. O art. 151, VI, CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia. Como norma geral de Direito Tributário que positiva os institutos jurídicos básicos da tributação (obrigação tributária e crédito tributário), condiciona o conteúdo das leis ordinárias instituidoras dos tributos e disciplinadoras dos institutos.

Sempre que uma lei ordinária discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalidade, por invasão por lei ordinária de competência reservada, constitucionalmente, a lei complementar.

Dessa forma, o parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), ao 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) - a condição não prevista em lei complementar. Em outras palavras, retira os efeitos da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista em lei complementar.

Vide que o Superior Tribunal de Justiça julgou, sob o rito dos recursos repetitivos, a mesma questão que ora se coloca com base no Código Tributário Nacional, embora analisando a questão sob o enfoque das normas infraconstitucionais (art. 73, Lei nº 9.430/96, Dec nº 2.138/97, IN SRF 600/05 e 900/08). O cerne da orientação consolidada no Superior Tribunal de Justiça é a impossibilidade de compensação de ofício de créditos a serem restituídos ou ressarcidos ao contribuinte, os quais tenham sido incluídos em programa de parcelamento, tendo em vista que sua exigibilidade está suspensa (REsp nº 997.397/RS, Primeira Turma, Rel. Min. **José Delgado** , julgado em 4/3/08, e REsp nº 873.799/RS, Segunda Turma, Rel. Min. **Mauro Campbell Marques** , julgado em 18/5/06, e REsp nº 491.342/PR, Segunda Turma, Rel. Min. **João Otávio de Noronha** , julgado em 18/5/06).

Na revisitação do tema, agora em sede de repercussão geral, verifico que a possibilidade de compensação unilateral com créditos parcelados "sem garantia", na forma do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), não passa no teste da constitucionalidade, tendo em vista o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Dispositivo

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso extraordinário, mantendo-se o acórdão que declarou a inconstitucionalidade da expressão "ou parcelados sem garantia", constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844 /13, por afronta ao art. 146, III, **b** , da Constituição Federal.

Em relação ao Tema 874, proponho a seguinte tese de repercussão geral:

> É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão "ou parcelados sem garantia", constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00