

# COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, COISA JULGADA E OS §§ 5º A 8º DO ART. 535 DO CPC

*Danilo Monteiro de Castro*<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

É sabido que há um bom tempo nosso sistema processual tem sido moldado para que as decisões judiciais, em especial aquelas oriundas das Cortes Superiores, sejam observadas, mormente pelos demais órgãos do Poder Judiciário.

Busca-se com isso um tratamento igualitário àqueles que se encontram em conflitos similares (cenário comum em ambiente tributário), a gerar previsibilidade a todos os jurisdicionados (que passam a direcionar suas ações conforme os posicionamentos destes Tribunais Superiores), tudo a fomentar (pelo menos assim deveria ser) segurança jurídica.

Nesse contexto, os §§ 5º a 8º do artigo 535 do CPC trazem interessantes ferramentas à valoração desta máxima (observância das decisões judiciais – aqui, em particular, aquelas emanadas pelo STF), inclusive a afastar decisão transitada

---

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP Professor do IBET. Juiz do TIT/SP Advogado.

em julgado, por ainda não ter se consumado a fase processual “cumprimento de sentença”<sup>2</sup>.

A pretensão deste artigo é entender como essas ferramentas (dos §§ 5º a 8º) podem ser utilizadas em peculiar cenário tributário, onde aquela fase processual não é instaurada, por optar o contribuinte pela via da compensação (“cumprimento de sentença alternativo”).

## **2. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (REPETIÇÃO DE INDÉBITO)**

Das ferramentas processuais postas à disposição dos sujeitos figurantes da relação obrigacional tributária (grosso modo, Fisco e contribuinte), apenas nas demandas antiexacionais repressivo-reparadoras (isto é, naquelas onde o pagamento já se consumou, e a pretensão do contribuinte é receber de volta o que pagou indevidamente ou a maior)<sup>3</sup> é possível vislumbrar essa adicional fase processual chamada “cumprimento de sentença” (que no passado era tratada como instrumento processual autônomo: execução de sentença ou execução de título judicial).

Esse é um dado de suma importância: tudo que dissermos aqui guarda relação com esse cenário patológico, qual seja, contribuinte pagou tributo de forma indevida (ou em valor superior ao devido) e teve de buscar, no Poder Judiciário, o reconhecimento desta situação (de pagamento indevido ou a maior) a motivar, por consequência, condenação ao Estado-fisco para lhe devolver tal quantia.

---

2. Ver: CONRADO, Paulo Cesar. *O cumprimento de sentença e o conceito de processo: possíveis impactos*. In: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>. Acesso em 19/11/2021.

3. “Estamos a falar, precisamente, das tutelas jurisdicionais tributárias que reconhecem, principal ou incidentalmente, o direito à restituição do indébito tributário, escamoteado no qual estão incluídos os pronunciamentos exarados (i) em ação de repetição do indébito tributário; (ii) em ação declaratória do direito à compensabilidade; e (iii) em mandado de segurança voltado à declaração do direito à compensabilidade.” (DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo : Noeses, 2020, p. 602/603).

Diferentemente do que ocorre em outros contextos processuais-tributários, aqui a definitividade desta discussão (via trânsito em julgado) não encerra o conflito, pois é preciso iniciar aquela outra fase do processo (de satisfação), denominada “cumprimento de sentença”, para só então se concretizar o recebimento, pelo contribuinte, dos valores que o Estado-fisco foi condenado a restituir.

E por ser este sujeito (Fazenda Pública) a figura componente do polo passivo desta relação processual, há particularidades a serem observadas no cumprimento de sentença, em especial a forma como o pagamento se consumará.

Por regramentos existentes na Constituição Federal (em especial no seu artigo 100) há todo um caminho próprio a esse adimplemento, que culmina na expedição do chamado “precatório” ou da “requisição de pequeno valor – RPV”.

Em suma, após longa batalha judicial para ver reconhecida a existência do indébito na relação jurídico-tributária processualmente afirmada, e por conseguinte a condenação do Estado-fisco à devolução desta quantia, ter-se-á nova fase processual que, grosso modo, implicará na expedição de precatório a ser orçamentado e, só então, pago ao contribuinte.

A morosidade desta fase processual final faz com que via alternativa ao cumprimento de sentença, possível em ambiente tributário, prevaleça.<sup>4</sup> Trataremos dela mais adiante.

### **3. OS §§ 5º A 8º DO ARTIGO 535 DO CPC NO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

O cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública é regrado pelo artigo 534 e seguinte do CPC. O que nos interessa, diante das delimitações do presente estudo, são as

---

4. “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado em sentença declaratória transitada em julgado.” (STJ. 1ª Seção. Súmula 461. DJe 08/09/2010).

disposições existentes no artigo 535 que versam sobre a impugnação, pelo Estado-fisco, ao cumprimento de sentença instaurado em seu desfavor.

Por se tratar de etapa posterior a chamada “fase de conhecimento” (que já se encerrou – trânsito em julgado), os pontos passíveis de serem ventilados em impugnação ao cumprimento de sentença são bem reduzidos. De toda sorte, alguns itens do supracitado artigo 535 nos interessam:

Art. 535 – A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

(...) III – inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

(...) § 5º - Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6º - No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica<sup>5</sup>.

§ 7º - A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8º - Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

---

5. Quer nos parecer que o § 6º apenas reforça a importância da modulação, em casos com efeitos transubjetivos, a ser exarada, exclusivamente, pelo STF. Insista-se, não vislumbramos, neste § 6º, autorização ao juízo do cumprimento de sentença para modular os efeitos da decisão pretoriana.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Os dispositivos transcritos, em síntese, buscam regradar o seguinte cenário hipotético (já transportado ao conflito material que nos interessa, qual seja, o tributário): decisão transitada em julgado (que condena o Estado-fisco a restituir valores ao contribuinte), ainda não cumprida (essa última fase processual, quando muito, acabou de iniciar), que conflita com entendimento do STF em controle concentrado ou difuso<sup>6</sup>; dito o mesmo de forma diversa, a decisão transitada em julgado, ainda não cumprida, reconhece ser inconstitucional o tributo e, por isso, condena a Fazenda Pública a restituí-lo, enquanto o entendimento do STF foi pela constitucionalidade da exação.

Diante de referido contexto, temos duas distintas ferramentas processuais para não observar aquela decisão transitada em julgado (efeito rescisório do pronunciamento nelas exarado):

- i. Impugnação ao cumprimento de sentença (§§5º e 7º do art. 535): se o entendimento do STF (pela constitucionalidade da exação) já existia quando transitou em julgado a decisão que determinou a repetição do indébito (coisa julgada formada já em descompasso com o entendimento pretoriano); ou
- ii. Ação rescisória (§8º do art. 535): se o entendimento do STF (pela constitucionalidade da exação) é posterior ao trânsito em julgado da decisão que determinou a repetição do indébito (coisa julgada formada sem infirmar entendimento pretoriano; esse descompasso surge em momento seguinte).<sup>7</sup>

6. “...resta explícito que a decisão proferida pelo STF, a embasar o instrumento que impedirá o cumprimento da sentença, pode ter sido emanada em controle concentrado ou difuso (aqui, em nosso entender, apenas quando proferidos na sistemática dos repetitivos, isto é, quando tiver efeitos transubjetivos.” (CASTRO, Danilo Monteiro de. *Coisa julgada e a desnecessidade de ação rescisória proposta pelo contribuinte quando o crédito tributário ainda estiver em cobrança (execução fiscal)*. In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. *Processo Tributário Analítico*. Vol. IV. São Paulo : Noeses, 2019, p. 161/162).

7. “Essa específica técnica de rescisão da coisa julgada, não há como negar, contém peculiaridades não presentes nas modalidades ordinárias previstas no art. 966 do CPC, quais sejam: (i) é aplicável, exclusivamente, às decisões passadas em julgado cuja eficácia seja eminentemente condenatória – as únicas cuja realização depende da instauração do necessário procedimento de cumprimento de sentença que se pretende obstar com a tutela rescisória; (ii) diferentemente da tutela jurisdicional rescisória dita ‘ordinária’, aquela exarada com fundamento no § 8º do art. 535 do CPC não se volta contra o conteúdo da decisão transitada, mas somente contra sua eficácia executiva, pois destinada a

Vejamos, então, como isso tem sido aplicado em casos concretos:

Tomemos o Tema 69 do STF (RE 574.706/PR), que reconheceu ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas modulou os efeitos desta decisão as ações propostas após março de 2017 (elas não poderiam gerar repetição de indébito além de tal marco temporal, isto é, restituição autorizada, apenas, até março de 2017 para aqueles que ajuizaram suas ações depois desta data).

No julgado abaixo, o TRF5 reforma decisão que havia permitido a mera impugnação ao cumprimento de sentença para reduzir o valor a ser repetido, em observância à modulação dada à decisão proferida no RE 574.706/PR, já que essa modulação foi posterior ao trânsito em julgado da decisão objeto do cumprimento (ferramenta processual errada: a Fazenda Pública tinha que se valer da ação rescisória prevista no § 8º do art. 535, e não da impugnação ao cumprimento de sentença):

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que, em sede de cumprimento de sentença, determinou que fosse observada a modulação feita pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, que reconheceu não ser cabível a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas com efeitos a partir de 15 de março de 2017, data da fixação da tese com repercussão geral.

Em suas razões recursais (...) diz que, segundo o art. 535, §§ 6º a 8º, do CPC a aplicação da modulação dos efeitos da decisão do STF somente é possível “antes do trânsito em julgado da decisão exequenda”, pois, no caso de modulação posterior ao trânsito em julgado, apenas caberia à Fazenda o ajuizamento da ação rescisória.

---

*reconhecer a inexigibilidade da obrigação exequenda; e, ainda, (iii) em decorrência disso, a tutela rescisória, nesta específica modalidade, prescindirá do chamado ‘juízo rescisório’, destinado a reapreciar a demanda originária, bastando que seja proferido o denominado ‘juízo rescindente’, que reconheça a divergência entre a decisão rescindenda e aquela proferida pelo STF e, conseqüentemente, afaste a exigibilidade da obrigação exequenda.” (DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo : Noeses, 2020, p. 599).*

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

(...) Sob essa ótica, e considerando que o caso dos autos concerne ao cumprimento de sentença transitada em julgado em período anterior à modulação dos efeitos em questão, descabe a aplicação do entendimento consagrado no RE 574.706, quanto a não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS com efeitos apenas a partir de 15 de março de 2017.<sup>8</sup>

Em outro julgado, agora do TRF4, validou-se a pretensão provisória da Fazenda Pública de limitar o direito de repetição a março de 2017, ante o uso da ferramenta processual correta (cenário similar ao descrito no caso anterior – o trânsito em julgado da decisão em sede de cumprimento também é anterior à data da modulação ocorrida no RE 574.706 - porém com adoção da via processual certa, qual seja, ação rescisória do § 8º, art. 535, CPC):

A tese brandida na inicial se mostra adequada quanto a necessidade de limitar temporalmente o direito à compensação/repetição do indébito. Em sede de embargos de declaração, o STF modulou os efeitos do julgado exarado no RE 574.706 estabelecendo que a exclusão do ICMS destacado em notas fiscais da base de cálculo do PIS e da COFINS tem efeitos a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento. Considerando que o Mandado de Segurança subjacente a presente ação rescisória foi manejado em 17/11/2017, correta a pretensão da União em limitar o indébito àqueles valores recolhidos após 15/03/2017.<sup>9</sup>

Para o cumprimento de sentença clássico, em desfavor da Fazenda Pública (nos moldes do art. 534 e seguintes do CPC), já temos um cenário legislativo (e jurisprudencial) remansoso de como, e quando, essas ferramentas (com efeito rescisório) devem ser utilizadas.

O problema ganha corpo quando o contribuinte, ao invés de se valer dessa adicional fase processual (cumprimento de

---

8. TRF5. 2ª Turma. Agravo de Instrumento n. 0807622-86.2021.4.05.0000. Desembargador Relator Leonardo Henrique de Cavalcante. Data do julgamento: 14/09/2021.

9. TRF4. 1ª Seção. Ação Rescisória n. 5032869-44.2021.4.04.0000. Desembargador Relator Leandro Paulsen (decisão monocrática). Data da decisão: 16/08/2021.



sentença) para efetivamente receber o valor que o Estado-fisco foi condenado a lhe restituir, opta por caminho alternativo (que pela celeridade na consumação de seus objetivos, tende a ser a regra, em detrimento ao clássico cumprimento de sentença, excepcionalmente utilizado), qual seja, o da compensação tributária, em procedimento perante o próprio Estado-fisco devedor.

#### 4. O “CUMPRIMENTO DE SENTENÇA ALTERNATIVO” (COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA)

A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, II, CTN), mas que depende de regulamentação em lei para poder ser utilizada (art. 170, CTN). Em ambiente federal (tributos administrados pela Receita Federal do Brasil) há bastante tempo temos sólida regulamentação de referido instituto (vide o artigo 74 da Lei 9.430/96, e as várias alterações que sofreu, especialmente a partir de 2002).

O procedimento compensatório que nos interessa é aquele que toma como crédito (direito creditório em prol do contribuinte) indébito judicialmente reconhecido. Nesses casos, e novamente por imposição legal (art. 170-A, CTN), a compensação só é admitida após o trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o indébito e, por isso, condenou o Estado-fisco à restituição.

Importante salientar que a compensação independe desse prévio reconhecimento judicial. Comum as compensações declaradas ao Estado-fisco sem qualquer intervenção do Judiciário. O ponto é, nas questões mais controvertidas, onde já é sabido que o Estado-fisco *não* reconhecerá o indébito afirmado pelo contribuinte, busca-se a chancela do Estado-juiz para, com ela, valer-se da compensação, mas, nesses casos (judicialização do tema), *o trânsito em julgado* é requisito necessário.

Note-se, assim, que nesse específico cenário, a compensação assume a forma de um cumprimento de sentença, ainda



que alternativo. Será o caminho adotado para efetivar aquela condenação judicial passada em julgado.<sup>10</sup>

Insista-se, já temos o trânsito em julgado da sentença condenatória em desfavor da Fazenda Pública, porém, como salientado, isso não é suficiente à solução do conflito, para tanto é preciso nova etapa onde ter-se-á a entrega dos valores em favor do contribuinte. Contudo, ao invés de ser expedido precatório ou RPV, ter-se-á essa entrega através de um encontro de contas, onde aquele crédito judicialmente reconhecido será utilizado para amortizar débitos fiscais federais outros do contribuinte, em procedimento administrativo de compensação.

Portanto, com o atingimento deste estágio do processo de conhecimento (trânsito em julgado, com o reconhecimento do indébito e consequente condenação da Fazenda Pública à restituição) o contribuinte tem ao seu dispor dois caminhos:

- i. iniciar a clássica via do cumprimento de sentença (mais uma fase no processo judicial já existente), para receber (através de precatório ou RPV) o valor que lhe é devido; ou
- ii. adotar via alternativa, exclusivamente administrativa, onde não receberá valores, pois utilizará tal crédito em compensações, amortizando tributos federais outros que lhe são exigidos.

Esse segundo caminho é bem mais utilizado, seja porque a regra é o contribuinte ter, periodicamente, tributos federais a pagar (logo, se tem um crédito a receber deste ente tribuante, muito mais prático referido encontro de contas), seja, principalmente, por ser a via mais rápida de aproveitar o crédito a que faz jus.

Frise-se, o caminho aqui denominado “alternativo” é o que prevalece em ações judiciais que impõe condenação ao

---

10. Ver: MASSUD, Rodrigo G. N. ‘Cumprimento administrativo’ de sentença, *sincretismo e o especial regime rescisório*. In: <https://www.conjur.com.br/2021-out-10/processo-tributario-cumprimento-administrativo-sentenca-sincretismo-especial-regime-rescisorio>. Acesso em 19/11/2021.

Fisco federal de restituir valores ao contribuinte (predomina a via da compensação, em detrimento ao clássico cumprimento de sentença).

Todavia, o procedimento exigido pelo Fisco federal, a permitir esse encontro de contas, passa por questões tormentosas, em especial a obrigatória “desistência” do cumprimento de sentença judicial (essa exigência encontra-se, atualmente, no inciso III, do § 1º, do artigo 100 da Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017).

Ou seja, deve o contribuinte manifestar-se nos autos judiciais, dizendo que não dará sequência ao usual cumprimento de sentença, pois partirá para caminho alternativo voltado ao mesmo fim (efetividade da medida judicial, mediante procedimento diverso, qual seja, compensação).

A pretensão fazendária, vertida naquele comando infralegal, é evitar a concomitância de distintos cumprimentos de sentença (tanto o “clássico” quanto o “alternativo”). Mas a imposição de previamente “desistir” da fase processual final traz consequências negativas, a saber:

- |  |
|--|
| <p>i. ausência de liquidação do valor devido pelo próprio Judiciário (quantificação precisa do crédito reconhecido em favor do contribuinte), cenário que pode fomentar novas discussões em torno do tema, agora ligadas à valoração do indébito (se o Fisco federal não concordar com o cálculo do contribuinte, talvez se tenha nova judicialização do caso); e, especialmente às pretensões do nosso estudo,</p> <p>ii. incertezas em relação às ferramentas rescisórias previstas nos §§ 5º a 8º do artigo 535 do CPC, isto é, quando utilizá-las; como e; principalmente, quem irá apreciá-las (já que estamos, agora, perante um “cumprimento de sentença extrajudicial”).</p> |
|--|

São os problemas sinalizados no item “ii” do quadro acima que passaremos a enfrentar.

## 5. COMO FICAM AS FERRAMENTAS PROCESSUAIS DOS §§ 5º A 8º DO CPC DIANTE DESTES “CUMPRIMENTO ALTERNATIVO DE SENTENÇA”?

As ferramentas rescisórias supracitadas estão exclusivamente ligadas a cumprimento de sentença ainda não consumado.

Isso porque, estamos diante de excepcionais instrumentos rescisórios voltados ao reconhecimento da inexigibilidade da obrigação (de repetir o indébito). Se essa devolução já se consumou (e esse termo, em determinados cenários, não precisa ser interpretado como a efetiva entrega de valores ao contribuinte<sup>11</sup>), incabíveis tais ferramentas.

Essa premissa não se altera perante o “cumprimento de sentença alternativo”, isto é, homologada a compensação declarada, seja de forma expressa ou tácita, não mais é possível adotar quaisquer daquelas ferramentas.<sup>12</sup>

Assim, dos três pontos anteriormente indicados como patológicos a esses pontuais instrumentos rescisórios no “cumprimento de sentença extrajudicial” (quando utilizá-los; como; e quem os analisar), de plano já podemos afirmar que seus efeitos decorrem, sempre, de um pronunciamento judicial, isto é, ainda que nos encontremos no cenário “alternativo” (extrajudicial), a mitigação da eficácia daquela coisa julgada depende de uma decisão judicial.

---

11. “...a ação rescisória fundada na mudança de entendimento do STF poderá ser proposta até o momento em que forem fixados, em definitivo, os valores devidos, encerrando-se a discussão iniciada por meio da impugnação aos valores apresentados pelo credor.” (ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A ação de repetição de indébito, o cumprimento de sentença e a nova hipótese de ação rescisória prevista no Código de Processo Civil de 2015*. In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. *Processo Tributário Analítico*. Vol. III. São Paulo : Noeses, 2016, p. 76).

12. “...a decisão que vier a acolher a pretensão fazendária atingirá somente as compensações tributárias ainda não homologadas (expressa ou tácita) pelo Fisco, não abrangendo as compensações cuja eficácia extintiva do crédito tributário já haja se tornado definitiva no plano material.” (DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo : Noeses, 2020, p. 604).

Ora, estamos diante de consequência drástica (efeito rescisório a uma decisão transitada em julgado), excepcional e, só possível, mediante intervenção do Estado-juiz. O reconhecimento da incompatibilidade, entre a coisa julgada em fase de cumprimento, e o posicionamento da Suprema Corte, é papel do Judiciário, assim como a análise de qual a ferramenta correta para esse fim (impugnação *versus* ação rescisória).

Portanto, não podemos concordar com: [i] decisão transitada em julgado não habilitada pelo Fisco federal (nos moldes do art. 100, da IN/RFB 1.717/2017) ao argumento de ser incompatível, ainda que parcialmente, com pronunciamento pretoriano transubjetivo; e, muito menos, [ii] com a não homologação de compensações, mesmo que de forma parcial, por idêntico fundamento.

Para o atingimento deste efeito rescisório, mesmo no contexto alternativo, deve o Estado-Fisco se valer das vias judiciais aptas para tanto. Vamos a elas:

### **5.1 Ação rescisória (incompatibilidade com entendimento do STF posterior à certificação do trânsito em julgado da decisão em fase de cumprimento)**

Essa ferramenta processual, em razão de sua autonomia perante o cumprimento de sentença clássico (etapa final daquele processo judicial já em trâmite), é de mais fácil observância nos casos em que o credor-contribuinte opta pela compensação administrativa.

Ou seja, irrelevante aqui a “desistência” ao cumprimento de sentença, pois o caminho legalmente previsto é o ajuizamento, fundado no § 8º do artigo 535 do CPC, de ação rescisória e isso, insista-se, não traz qualquer incompatibilidade com aquela via alternativa (da compensação tributária).

Assim, estando a sentença que condenou o Fisco a devolver valores ao contribuinte em descompasso com o entendimento firmado pelo STF e, principalmente, sendo a orientação pretoriana posterior ao trânsito em julgado daquela

decisão *inter partes*, a única via capaz de gerar efeitos rescisórios a este pronunciamento passado em julgado é a ação rescisória do mencionado § 8º.

E aqui, diante da possibilidade de homologação tácita da compensação (passados cinco anos da data em que ela foi declarada – art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96), recomendado o uso da tutela provisória, em referida ação rescisória, para que perdue a transitividade validadora dessa especial ferramenta.<sup>13</sup>

Em suma, nesse específico cenário (que se espera seja o mais comum: incompatibilidade futura entre a decisão *inter partes* e o entendimento do STF; isto é, quando da definitividade da decisão – trânsito em julgado – ainda não existia tal incompatibilidade) a ferramenta processual será, exclusivamente, a ação rescisória, cabível nos primeiros dois anos de referido pronunciamento pretoriano se, e somente se, o “cumprimento alternativo” não se consumou (antes, portanto, de termos a homologação, expressa ou tácita, da compensação).

Situação bem mais controvertida diz respeito aos casos em que o instrumento rescisório seria diverso, qual seja, impugnação ao cumprimento de sentença. Vejamos:

## **5.2 Impugnação ao cumprimento de sentença (incompatibilidade com entendimento do STF já existente à data em que certificado o trânsito em julgado da decisão exequenda)**

Como já sinalizado, essa hipótese, queremos crer, será de menor ocorrência.

---

13. “...altamente recomendável que o ajuizamento da ação rescisória pela Fazenda Pública, quando realizado na modalidade prevista no § 8º do art. 535 do CPC, seja qualificado por pedido de concessão de tutela provisória (cautelar), requerida com respaldo no art. 300 e seguintes do CPC, pois a mera propositura da demanda, a teor do que dispõe o art. 969 do CPC, não obsta o desencadeamento dos atos de cumprimento da sentença condenatória passada em julgado, o que pode significar risco de ineficácia total da pretensão rescisória diante da possível perda superveniente de interesse processual.” (DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo : Noeses, 2020, p. 600/601).

Isto é, tende a ser muito mais incomum a formação de coisa julgada já em descompasso com o posicionamento do STF, mormente pela enorme gama de instrumentos (recursais ou não) voltados a essa unificação. Insista-se, pelo sistema processual em vigor, dificilmente teremos a manutenção de um julgado, a ser acobertado pelo manto da coisa julgada, que conflita com orientação pretoriana já existente.

Mas em situações excepcionais, e é sobre elas que dispõem os §§ 5º e 7º do artigo 535 do CPC, isso pode acontecer.

E, nesses casos, a ferramenta rescisória cabível será, exclusivamente, a impugnação ao cumprimento de sentença. Ora, se o credor-contribuinte, para valer-se da compensação administrativa, é obrigado a “desistir” do cumprimento de sentença, como o Fisco poderá impugná-lo?

Há quem defenda que, nesses casos, deve também ser adotada a ação rescisória (prevista no § 8º, art. 535, CPC). Em nosso entender, porém, a postura fazendária tem de ser outra.

A tão citada “desistência” à fase processual denominada “cumprimento de sentença”, para valer-se da via alternativa (compensação), precisa ser entendida dentro do contexto em que essa regra infralegal foi posta.

O que se almeja, com referido regramento, é a inexistência de duplicidade de cumprimentos de sentença (judicial e extrajudicial), ou seja, que o contribuinte não adote ambos os caminhos (de recebimento via precatório e, ao mesmo tempo, de habilitação do seu crédito para compensação).

Assim, não há desistência em sentido estrito (por isso o termo desistência, até aqui, foi sempre colocado entre aspas), como dispõe o artigo 775 do CPC, pelo contrário, externa ele (credor-contribuinte) vontade de dar sim cumprimento à sentença, porém por caminho diverso.

Mas ainda que se aceite essa premissa, de estarmos diante do instituto “desistência”, ligada ao procedimento (cumprimento de sentença judicial) e não à pretensão de satisfazer a

condenação imposta (aqui, claramente, incabível tal premissa, como anteriormente afirmado), mesmo assim o seu exercício pode se dar de maneira condicionada.

Isso porque, a desistência está ligada à premissa de que o credor tem livre disponibilidade sobre o cumprimento de sentença (assim como o tem perante o processo de execução), tanto que pode deixar de iniciar essa fase processual<sup>14</sup> e, uma vez iniciada, possível dela desistir. Ocorre que ela (desistência), em determinados contextos, depende da prévia concordância da parte contrária (quando, por exemplo, já existir impugnação ao cumprimento de sentença, e ele não versar, exclusivamente, sobre questões processuais<sup>15</sup>).

Aqui não estamos diante: [i] desta livre disponibilidade do credor sobre o cumprimento de sentença (já que essa fase processual é necessária ao exercício daquele direito de defesa pelo devedor); bem como [ii] de questão meramente processual a ser objeto de futura impugnação (pelo contrário, trata-se de questão material, a reconhecer a inexigibilidade do título judicial, ainda que parcialmente).

Medida de rigor, portanto, a preservação deste direito de defesa fazendário (específico instrumento rescisório tão somente cabível nesta fase final do processo judicial), o que se dará com a sua oitiva prévia diante do pleito formulado pelo contribuinte de valer-se de via alternativa (compensação). Só após ouvir a Fazenda Pública poderemos ter “homologação, pelo Judiciário, do pedido externado pelo contribuinte” (nos moldes do art. 100, § 1º, III, da IN/RFB 1.717/2017).

---

14. “...sem o requerimento executivo não terá início a fase executiva ou de cumprimento de sentença nas obrigações de pagar quantia certa, tal como denomina o CPC, porque inerte ficará a jurisdição até ser solenemente provocada.” (ABELHA, Marcelo. *Manual de Direito Processual Civil*. 6ª Ed., Rio de Janeiro : Forense, 2016, p. 744).

15. “A desistência sem a anuência da parte contrária, em princípio, só é possível enquanto não houver impugnação ou embargos. Mesmo nestas hipóteses, a desistência unilateral será possível, desde que a impugnação ou os embargos tratem tão somente de questão processual...” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; e MELLO, Rogério Licastro Torres de. *Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil*. 2ª Ed., São Paulo : RT, 2016, p. 777).



Esse cuidado, de prévia oitiva da Fazenda Pública, enaltece a maximização do contraditório, tão importante à sistematização do “modelo constitucional do direito processual civil”, preocupação presente no Código de 2015, como sinalizam seus artigos 9º e 10.<sup>16</sup>

Logo, havendo motivação para impugnar o cumprimento de sentença (e aqui podemos estender o tema a quaisquer dos incisos do artigo 535 do CPC) a Fazenda Pública pode (deve) manifestar-se em sentido contrário à pretensão do contribuinte, já que somente exercerá seu direito de defesa naquele momento processual (de impugnar o cumprimento “clássico” de sentença).

Analisado o pleito do contribuinte e a recusa fazendária, deverá decidir o Estado-juiz se homologa ou não aquela pretensão. Em caso positivo, poderá o contribuinte dar início aos trâmites administrativos de habilitação do seu crédito para posterior compensação, sem qualquer limitação por parte do Estado-fisco. Em caso negativo, ter-se-á normal andamento do cumprimento clássico de sentença, sendo possível novo requerimento do contribuinte (para valer-se da via alternativa - compensação) após o definitivo julgamento da impugnação, se ainda restar em seu favor obrigação exigível.

Quaisquer vícios existentes nestes trâmites judiciais (ausência de intimação prévia da PGFN; insurgência à homologação judicial, mesmo com fala em sentido contrário da Fazenda Pública; etc.) devem ser sanados perante o respectivo Juízo, ou através das vias recursais cabíveis. Inaceitável, repita-se, que o Estado-fisco, por si só, imponha mitigações ou cerceamentos a esse direito creditório chancelado em decisão judicial passada em julgado que, até o momento, encontra-se com sua eficácia intacta.

---

16. “A norma [art. 10], seguindo os passos do art. 9º, quer evitar o proferimento das chamadas ‘decisões-surpresa’, isto é, aquelas decisões proferidas pelo magistrado sem que tenha permitido previamente às partes a oportunidade de influenciar sua decisão. Trata-se, nesse sentido, de escorreita aplicação do ‘princípio do contraditório’, também expressado pelo art. 9º do novo CPC.” (BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil Anotado*. São Paulo : Saraiva, 2015, p. 47).

Assim, o silêncio da PGFN, após intimada a se manifestar sobre o pleito do contribuinte, de que irá partir para o “cumprimento alternativo de sentença”, gera preclusão tanto à insurgência futura do uso daquela via extrajudicial pelo credor como, principalmente, à amplitude dos efeitos da sentença transitada em julgado a ser habilitada perante a Receita Federal.

Essa inércia, insista-se, deve ter o mesmo efeito da ausência de impugnação ao cumprimento clássico de sentença (preclusão quanto a possíveis questionamentos em torno da extensão dos efeitos da decisão exequenda), já que ao aceitar (ainda que por omissão) o uso daquela via alternativa (compensação) reconheceu, o Fisco, seu desinteresse pela impugnação.

## 6. DISPOSIÇÕES FINAIS

Os caminhos anteriormente apontados, mesmo no cenário alternativo (da compensação tributária) de cumprimento de sentença pendente, além de estarem em harmonia com valores enaltecidos pelas regras processuais vigentes (como a maximização do contraditório), reforçam a separação imposta pelo legislador quando pontuou ferramentas rescisórias distintas, à sentença condenatória ainda não efetivada, a depender do momento em que a coisa julgada se formou: [i] já em descompasso com entendimento do STF; ou [ii] quando essa divergência posteriormente surgiu.

O problema é menor no segundo cenário, qual seja, coisa julgada constituída sem qualquer conflito com orientação pretoriana, e só em momento futuro essa dissonância aparece (decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da exação, a motivar condenação do Estado-fisco em restituir valores, em detrimento do atual entendimento pretoriano, pela constitucionalidade deste mesmo tributo).

Para essa específica situação, a ferramenta cabível é a ação rescisória e, portanto, tenha o contribuinte utilizado o caminho clássico (fase judicial final) ou alternativo (compensação),

terá a Fazenda Pública o direito de ingressar com ação rescisória (art. 535, § 8º, CPC) em dois anos contados da orientação firmada pelo STF se, e somente se, ainda não se efetivou aquela fase de cumprimento de sentença (determinação da expedição de precatório ou RPV lá; homologação, expressa ou tácita, da compensação cá).

Quando, porém, olhamos para o primeiro cenário (trânsito em julgado certificado em momento onde já existia posicionamento pretoriano contrário ao desfecho dado ao caso), em que a ferramenta rescisória depende da existência daquela fase processual final denominada “cumprimento de sentença”, já que dar-se-á como mera impugnação a ela (art. 535, §§ 5º e 7º, CPC), os problemas aparentam maior gravidade, pois não teremos referida fase processual se o contribuinte optar pela via administrativa (da compensação).

Ora, se nesse contexto o direito de defesa fazendário dar-se-á, tão somente, via impugnação ao cumprimento de sentença (clássico / judicial), é preciso preservá-lo e, portanto, de suma importância a prévia oitiva da Fazenda Pública em relação à pretensão do contribuinte de valer-se da via alternativa. Se tiver argumentos sólidos, o Estado-fisco deverá externar, motivadamente, sua discordância com aquele pleito, aceitando-o em momento futuro, qual seja, após o definitivo julgamento da impugnação que irá apresentar se, e somente se, remanescer crédito em favor do contribuinte.

Não vemos razão para permitir ferramenta processual diversa, se o legislador pontuou instrumentos próprios (excludentes) para cada um desses cenários (impugnação em determinado contexto; ação rescisória em outro).

Por fim, e esse é o ponto mais grave a ser ressaltado, a alcançar quaisquer dos casos, não se pode admitir que, por estarmos diante de um “cumprimento de sentença extrajudicial” (via compensação tributária), o Estado-fisco tenha o direito de limitar a extensão daquela coisa julgada, sem

qualquer intervenção do Estado-juiz, como se pudesse, de mão própria, exercer juízo rescindente.

### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

ABELHA, Marcelo. *Manual de Direito Processual Civil*. 6<sup>a</sup> Ed., Rio de Janeiro : Forense, 2016.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A ação de repetição de indébito, o cumprimento de sentença e a nova hipótese de ação rescisória prevista no Código de Processo Civil de 2015*. In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. *Processo Tributário Analítico*. Vol. III. São Paulo : Noeses, 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil Anotado*. São Paulo : Saraiva, 2015.

CASTRO, Danilo Monteiro de. *Coisa julgada e a desnecessidade de ação rescisória proposta pelo contribuinte quando o crédito tributário ainda estiver em cobrança (execução fiscal)*. In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. *Processo Tributário Analítico*. Vol. IV. São Paulo : Noeses, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. *O cumprimento de sentença e o conceito de processo: possíveis impactos*. In: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo : Noeses, 2020.

MASSUD, Rodrigo G. N. *'Cumprimento administrativo' de sentença, sincretismo e o especial regime rescisório*. In: <https://www.conjur.com.br/2021-out-10/processo-tributario-cumprimento-administrativo-sentenca-sincretismo-especial-regime-rescisorio>.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; e MELLO, Rogério Licastro Torres de. *Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil*. 2<sup>a</sup> Ed., São Paulo : RT, 2016.

