

IMPACTO DO PRECEDENTE NA ANÁLISE DO PEDIDO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO

*Rodrigo G. N. Massud*¹

Sumário: 1. O exemplo recente do problema à luz do julgamento do Tema 69 pelo STF (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS); 2. “Cumprimento administrativo” de sentença, sincretismo e o especial regime impugnativo com fundamento em precedente; 3. O prazo final para a Fazenda opor-se à compensação contrária a precedente; 4. Conclusão e quadro resumo.

1. O EXEMPLO RECENTE DO PROBLEMA À LUZ DO JULGAMENTO DO TEMA 69 PELO STF (EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS)

Como sabido, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese objeto do Tema 69 em julgamento realizado na data de 15/03/2017², vindo a modular os efeitos da sua decisão (que naturalmente seriam *ex tunc*), somente por ocasião do

1. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-Graduado em Direito Processual Civil e em Direito Tributário pela PUC-SP/Cogeeae. Professor no IBET e na PUC-SP/Cogeeae. Advogado.

2. “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.”

juízo de Embargos de Declaração em 13/05/2021³, ou seja, mais de quatro anos depois.

Consequência disso é que muitas ações foram ajuizadas após 15/03/2017 (data de corte estabelecida na modulação, portanto impedidas de aproveitar os indébitos anteriores), porém transitaram em julgado antes de 13/05/2021, o que, apesar de indesejável, é natural diante do atual entendimento pacificado pela produção imediata de efeitos do precedente, independentemente do seu trânsito em julgado⁴.

Nesse contexto, tais contribuintes detentores dessas decisões transitadas em julgado já estariam dando cumprimento judicial ao título executivo e/ou habilitando e compensando os indébitos tributários.

Em contrapartida, a Fazenda Nacional tem ajuizado ações rescisórias com fundamento no art. 966, V, do CPC⁵, sob a alegação de violação da coisa julgada à decisão de modulação de efeitos (inexistente à época, observe-se), ainda que a questão esteja limitada apenas aos indébitos tributários de PIS e COFINS apurados, nesse cenário, entre 03/2012 a 03/2017.

O caso é emblemático, não apenas diante do Tema 69, mas de tantos outros exemplos recentes de modulações de efeitos realizadas pela Corte Suprema muito tempo depois do

3. “(...) **MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017** – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - **RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.**”

4. “A Corte possui entendimento no sentido de que a existência de precedente firmado pelo Plenário autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do ‘leading case’.” (Rel 30.996).

5. “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: (...)

V - violar manifestamente norma jurídica; (...).”

juízo de mérito de grandes temas tributários, sempre sob diferentes critérios e cortes temporais⁶.

Passa a ser relevante, então, ao lado da discussão sobre o próprio cabimento da rescisória nessas circunstâncias (tema que não será objeto do presente artigo), a análise do impacto do precedente, sobretudo no regime de habilitação e compensação administrativa dos indébitos tributários.

2. “CUMPRIMENTO ADMINISTRATIVO” DE SENTENÇA, SINCRETISMO E O ESPECIAL REGIME IMPUGNATIVO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTE

O tema está inserido na linha temática da coisa julgada e rescisória tributária, campo de especulação no qual interação, com bastante evidência, as categorias teórico-gerais do fenômeno processual tributário.

Dessa forma, passamos ao particular tratamento (ou melhor, à falta dele), do regime jurídico rescisório (dito especial) por alteração jurisprudencial no procedimento de cumprimento de sentença, no caso de opção do contribuinte pelo ambiente administrativo.

Falamos, portanto, das hipóteses em que o contribuinte obtém um título executivo judicial – sentença que reconheça determinado indébito tributário⁷ –, e opta pelo seu

6. Aqui estaria um dos principais focos do problema ao redor do assunto, ou seja, a falta de critérios tanto em relação ao momento, como às razões de decidir para as diferentes modulações de efeitos.

7. Classe em que se inclui qualquer sentença que reconheça a exigibilidade de pagar quantia certa, abrangendo, portanto, tanto as sentenças condenatórias em repetição de indébito, como as declaratórias de compensação. Essa celeuma foi superada já no CPC/73, com a revogação do art. 584 e inclusão do art. 475-N, I, pela Lei nº 11.232/05. Atualmente, até mesmo às sentenças mandamentais foi reconhecida a possibilidade de se obter um título executivo e promover seu cumprimento (AgInt no RESP n. 1.778.268, Min. Mauro Campbell Marques, DJe 02/04/2019; RESP n. 1.596.218, Min. Humberto Martins, DJe 10/08/2016; AgRg no RESP n. 1.176.713, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 07/10/2015; RESP n. 1.212.708, Min. Herman Benjamin, DJe 09/05/2013).

“cumprimento” (lato sensu) em ambiente administrativo⁸, na forma de compensação⁹, conforme previsto na Súmula 461¹⁰ do STJ e precedentes que a geraram.

Há que se diferenciar, desde logo, (i) os modos de constituição do indébito tributário (relação de débito do Fisco, ou crédito do contribuinte), que podem se dar pela via judicial ou administrativa (decisão judicial ou administrativa que reconheça o indébito); (ii) dos modos de extinção dessa mesma relação, que podem se dar mediante repetição¹¹ ou compensação, pela via judicial ou administrativa. Ordinariamente, tem-se a repetição pela via judicial (cumprimento de sentença e expedição de precatório), e a compensação pela via administrativa (no âmbito federal, com habilitação do crédito e transmissão de PER/DCOMP), o que não exclui a eventual possibilidade de repetição pela via administrativa (por exemplo um PER).

De todo modo, assumida a premissa de que compensação é espécie do gênero restituição, ou seja, forma de extinção da relação jurídica de débito do Fisco, reconhecido e certificado no título judicial¹², chegamos a uma parcial conclusão acerca da questão sobre o regime de rescisão – dito especial

8. Utilizamos o termo “cumprimento administrativo”, sempre entre aspas, pois sabemos que, em sentido estrito, os atos coercitivos de realização de direitos, ao menos até hoje, são monopólio do Estado-juiz, sendo praticados, com exclusividade, pela atividade judicial.

9. No âmbito federal, a possibilidade de compensação é prevista desde a edição da Lei nº 8.383/91, em seu art. 66, e atualmente encontra-se disciplinada no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e na IN RFB nº 1717/17.

10. “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.”

11. Repetição aqui utilizada no sentido de recomposição patrimonial do contribuinte mediante o recebimento de dinheiro em espécie.

12. Há, com isso, uma dupla e implicada extinção de relações quando falamos de compensação: a relação de crédito do Fisco (CTN, art. 156, II), cujo objeto é o chamado crédito tributário em sentido estrito, e a relação de débito do Fisco, cujo objeto é o chamado indébito tributário.

– previsto no art. 535, §§ 5º e 8º, do CPC¹³, no caso de opção pelo “cumprimento administrativo”: a existência de uma relação extensiva entre espécies¹⁴.

Se repetição e compensação são formas de realização do conteúdo material reconhecido num mesmo título executivo judicial, ou seja, espécies de cumprimento de um mesmo gênero obrigacional, não há razão para diferenciarmos, no campo da efetividade, as ferramentas ou regimes de oposição previstos nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC¹⁵.

Afasta-se, com isso, uma primeira (e talvez mais simples) resposta para o problema, que poderia ser: não há qualquer relação entre as diferentes formas de realização do título, pois de um lado tem-se mecanismo voltado ao cumprimento (judicial) do título executivo, e de outro mecanismo administrativo para a realização do direito subjetivo reconhecido no título,

13. “Art. 535 (...). § 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.

§ 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.”

14. Nesse sentido, inclusive, dispõe a própria RFB no Parecer Cosit nº 11/2014: “(...) a lei permitiu que o sujeito passivo com crédito judicial referente a tributo federal administrado pela RFB pudesse optar entre a execução contra a Fazenda Nacional de que trata o art. 730 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), com o pagamento via precatório ou requisição de pequeno valor, ou a compensação em âmbito administrativo. (...) **Mas tal opção não altera a natureza jurídica dessa compensação, que nada mais é do que forma de execução da sentença transitada em julgado.**”

15. De maneira mais restritiva em relação à hipótese do § 5º, colhe-se as lições de Rodrigo Dalla Pria, para quem não caberia impugnação fazendária no caso de opção pela compensação: “em caso de opção pelo regime de compensação administrativa, eventual insurgência da Fazenda Pública haverá de ocorrer necessariamente pela via da ação rescisória, a ser processada com fundamento no art. 966, inciso V, do CPC.” (*Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 605).

não se lhe aplicando o regime previsto nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC. Ainda assim, poderiam surgir outras perguntas: então a Fazenda Pública ficaria impossibilitada de se opor ao título executivo (ou ao seu objeto, que é a relação de indébito), nos casos previstos pelos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC? Ou pior, poderia exercer uma espécie de autotutela, recusando ou deixando de homologar todas as compensações administrativas, e ainda aplicando multas punitivas?

Pensamos que não. Percebam os problemas que acabam se avolumando em razão da falta de uma visão instrumental para a questão.

Sem adentrarmos nos aspectos materiais ou administrativos da compensação, e também nas espécies ou conformações dos precedentes aptos a produzir tais efeitos rescisórios, quer-nos parecer que, do ponto de vista processual, ao tomarmos a instrumentalidade, o sincretismo e a efetividade processual como vetores epistemológicos, não cabe falar em lacuna procedimental.

Para tanto, voltemos às categorias teórico-gerais que interagem no campo especulativo do fenômeno processual tributário, com consequências práticas a partir do sincretismo e da instrumentalidade, tomados na relação bímembre conflito-jurisdição.

Em breves notas, lembremos que os diferentes tipos de conflitos (tributários) impõem modos específicos de composição judicial, com a produção de diferentes manifestações jurisdicionais: (i) tutelas preventivas nos conflitos edificados a partir de uma ameaça de lesão – crise de incerteza quanto à incidência; (ii) tutelas repressivo-corretivas nos conflitos edificados a partir de uma lesão concreta – crise de legalidade num dado lançamento; e (iii) tutelas repressivo-reparadoras nos conflitos edificados a partir de um dano patrimonial – crise de inadimplemento¹⁶.

16. Para complementação do conteúdo a respeito desses apontamentos sugerimos a leitura do seguinte trabalho de Rodrigo Dalla Pria: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-09/opiniao-processo-positivacao-acoes-conflitos-tributarios>.

Em razão dessa implicação bimembre (conflito-jurisdição), preenchemos o campo de definição não só do interesse de agir (categoria que se desdobra do direito de ação), como também das tutelas jurisdicionais, coisas julgadas e seus efeitos (categorias da jurisdição) nas diferentes ações tributárias¹⁷.

Daí porque, como ensina Paulo Conrado¹⁸, a chamada instrumentalidade é identificada a partir do antecedente material, vale dizer, do conflito tributário subjacente, mas, também, do conseqüente material, vale dizer, da eficácia jurisdicional na realização do bem da vida disputado¹⁹.

Nesses termos, as tutelas mencionadas em “i” e “ii” dispensam qualquer tipo de providência adicional após o trânsito em julgado, promovendo desde logo a alteração e extinção das relações jurídicas envolvidas (a instrumentalidade olhada a partir do conseqüente material, vale dizer, da eficácia, se exaure com o trânsito em julgado). Ficam, todavia, sujeitas ao regime jurídico rescisório geral disposto no art. 966 do CPC, nas hipóteses lá previstas.

O mesmo não ocorre, entretanto, com a tutela reparadora mencionada em “iii”, a qual demanda providência adicional exercida em uma fase seguinte de cumprimento – judicial ou “administrativo”, sem a qual não alcança sua plena eficácia na extinção da relação subjacente (recomposição patrimonial do dano em favor do contribuinte).

Desse modo, diante do sincretismo processual no regime de cumprimento de sentenças reparatórias contra a Fazenda Pública, há uma relação de continuidade estabelecida entre as fases de um mesmo processo, perdurando (tais fases) até

17. Sugerimos a leitura do seguinte texto: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-23/rodrigo-massud-jurisdiacao-tributaria-coisa-julgada>.

18. <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>.

19. <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>.

a expedição do precatório, daí o regime rescisório específico disposto nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC.

Por outro lado, em que pese a ausência de sincretismo (formalmente estabelecido) no “cumprimento” via compensação administrativa (e nem poderia ser diferente, em virtude do pacto federativo, da separação de competências e existência de outras relações envolvidas – como a relação de crédito do Fisco), não se deixa de reconhecer a continuidade (ontológica) das relações materiais, porém identificadas em diferentes ambientes (o administrativo e o judicial), afinal, estamos falando de espécies de cumprimento ou realização de uma mesma obrigação.

Visto sob esse prisma, poderíamos denominar tal fenômeno como um tipo moderno de sincretismo²⁰, o que mais uma vez nos convida à reflexão sobre a interpretação do micro-sistema processual tributário à luz do direito tributário.

Independentemente disso, devemos reconhecer que, nas hipóteses previstas nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC, identificadas na fase de “cumprimento administrativo” da sentença, via habilitação e compensação, não pode a Fazenda Pública exercer qualquer tipo de autotutela administrativa, devendo promover a provocação judicial para se opor à executabilidade do título ou à exigibilidade da obrigação (art. 535, III), nos mesmos autos originários, na situação do § 5º; ou em novos autos, na situação do § 8º. Em quaisquer dos casos, parecer-nos necessária a obtenção de tutela provisória de modo a suspender a exigibilidade da obrigação de indébito reconhecida no título executivo judicial²¹.

20. Essa talvez seja a tônica moderna da processualística (tributária), como se percebe na administrativização e integração, cada vez maior, dos atos preparatórios e executivos de cobrança da dívida ativa, e sua cada vez mais imbrincada relação com a defesa dos contribuintes, tudo em busca de racionalização, eficiência e efetividade.

21. Até porque, segundo o art. 969 do CPC, “a propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória.”

Há que se discutir, ainda, os limites temporais para tal provocação fazendária na oposição ao título judicial.

3. O PRAZO FINAL PARA A FAZENDA OPOR-SE À COMPENSAÇÃO CONTRÁRIA A PRECEDENTE

Surpreendendo-nos com um tipo diferente de sincretismo processual no caso de opção do contribuinte pela realização do seu direito (indébito) em ambiente administrativo²², avançamos para o prazo de provocação fazendária na oposição ao título judicial, em seus diferentes ambientes de realização e, também, distintos fundamentos (alteração jurisprudencial anterior ou posterior).

Pois bem, iniciemos a partir das provocativas reflexões de Paulo Conrado em torno da noção do conceito de processo²³, ao concluir que a coisa julgada não pode ser tomada como marco terminativo do conflito, “*pois nem toda sentença transitada em julgado esgota o conflito que originou a relação processual.*”

Trata-se, podemos dizer, de um desdobramento da alteração do próprio conceito de sentença já no CPC/73²⁴, conceito esse que há tempos cedeu espaço ao critério meramente topológico.

Sincretismo, instrumentalidade e efetividade, portanto, ganham contornos práticos importantes na (re)análise do conceito de processo, sobretudo nas ações de repetição de

22. Ou seja, as diferentes formas de cumprimento de sentença (judicial ou administrativa) não implicariam distinção nos regimes de controle e adequação da coisa julgada. Consequência disso é que não poderia a Fazenda Pública exercer qualquer tipo de autotutela administrativa, devendo promover a provocação judicial para se opor à executabilidade do título ou à exigibilidade da obrigação, nos mesmos autos originários na situação do § 5º (alteração jurisprudencial anterior à formação da coisa julgada), ou em novos autos autônomos na situação do § 8º (alteração jurisprudencial posterior).

23. <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>.

24. Na redação original do CPC/73, em seu art. 162, sentença era “*ato pelo qual o juiz põe termo ao processo*”. Com a Lei nº 11.232/05, passou-se a identificar o conceito de sentença a partir do seu conteúdo.

indébito, nas quais a figura da coisa julgada é insuficiente para marcar o encerramento do processo/conflito, senão de uma fase processual.

A par da insuficiência resolutive do conflito, uma leitura parcial dessa afirmativa poderia levar a uma outra (porém equivocada) conclusão, de que somente com o pagamento (*lato sensu*), do título executivo, colocar-se-ia fim ao estado (dito transitório) de conflituosidade, operando a desejada passagem para o estado de solução. Conclusão como essa estenderia o estado de pendência (e, conseqüentemente, de “rescindibilidade”) do título executivo judicial.

Tomada a premissa a essa maneira, a Fazenda Pública poderia opor-se ao título executivo, nas hipóteses previstas no art. 535, §§ 5º a 8º, do CPC, até o momento do pagamento do precatório ou da homologação das compensações administrativas.

E mais: na medida em que o regime de oposição fazendária ao título executivo está condicionado a determinadas circunstâncias específicas de alteração jurisprudencial, poder-se-ia sustentar, inclusive, a perpetuação do estado conflituoso até que sobreviesse a resposta definitiva (precedente final) sobre a matéria, o que permitiria concluir até mesmo por uma repetibilidade de indébitos tributários já liquidados, mediante lançamento para exigência dos valores devolvidos ao contribuinte.

Ou seja, exemplos claros de uma indesejada redução epistemológica das noções de instrumentalidade e efetividade à distorcida noção de simplificação processual²⁵.

Assim, é preciso conciliar o novo regime impugnativo com a desejada segurança jurídica, o que se faz, em primeiro

25. Para uma análise segura ao tema da instrumentalidade e efetividade no processo tributário, remetemo-nos ao texto <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>. No âmbito das tutelas provisórias em sede de compensação, encontramos outro desdobramento da instrumentalidade no seguinte texto: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-25/processo-tributario-tutela-provisoria-supremo-compensacao>. E ainda, tratando da instrumentalidade no âmbito recursal, confira-se: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-04/processo-tributario-acoas-tributarias-jurisdicao-delimitacao-causa-recorrer-instrumentalidade>.

lugar, a partir da regra de direito intertemporal estabelecida no art. 1.057 do CPC, segundo a qual o disposto no art. 535, §§ 7º e 8º, aplica-se às sentenças transitadas em julgado após a entrada em vigor do CPC/15 (18/03/2016).

Em segundo lugar, é preciso compreender que o referido regime de impugnação por alteração jurisprudencial está inserido no capítulo destinado ao “*cumprimento de sentença que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública*”, produzindo uma tutela²⁶ com eficácia desconstitutiva da relação de responsabilidade patrimonial estabelecida na coisa julgada que gerou o título executivo judicial (efeitos *ex nunc*).^{27 28.}

Ou seja, corrige-se o presente, em virtude do estado de pendência do cumprimento de sentença considerada inconstitucional (pois contrária a precedente), privilegiando, tanto quanto possível, a função interpretativa do texto constitucional atribuída ao STF.

Por meio desse regime de oposição, a Fazenda pretende, portanto, a obtenção de provimento desconstitutivo/obstativo da relação de indébito tributário, cassando a executabilidade do título (inciso III, do art. 535, do CPC²⁹), de modo a permitir,

26. Apesar das discussões doutrinárias acerca da natureza jurídica da impugnação ao cumprimento de sentença (se defesa ou ação), parece-nos inegável e inerente ao atual estágio do sincretismo processual, admitirmos a possibilidade de produzir tutela de conhecimento com pronunciamento de mérito, extrapolando, portanto, efeitos para fora do processo e formando coisa julgada.

27. “(...) São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um **mecanismo com eficácia rescisória** de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado (...).

(...) a procedência dos embargos à execução ou do incidente de impugnação **inibem a prática dos atos executivos da sentença atacada** e impõem a extinção do processo de execução” (ADI 2418/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, Plenário, j. 04/05/16 – grifamos).

28. Sem adentrar na questão do conteúdo decisório (rescisório *versus* cessação de eficácia da coisa julgada), quer-nos parecer que, do ponto de vista material, por qualquer ângulo, a tutela que acolhe a impugnação fazendária possui eficácia *ex nunc*, ou seja, demarca (encerra) prospectivamente a relação patrimonial de indébito tributário reconhecida no título.

29. O dispositivo não fala mais em inexigibilidade do título, senão, corretamente,

materialmente, a não satisfação do dever de recompor o dano patrimonial ao contribuinte.

O fundamento (causa de pedir) desse provimento desconstitutivo da obrigação de indébito é o juízo de adequação entre coisa julgada “exequenda” e o paradigma do STF.

Não se procura, nessa situação, alterar o passado, muito menos reverter indébitos já liquidados³⁰.

Tomadas as coisas nesses termos, cumpre verificar os momentos adequados para a oposição fazendária ao título executivo, separando as hipóteses do § 7º e do § 8º, do art. 535, do CPC, as quais tratam, respectivamente, da alteração jurisprudencial anterior e posterior à formação do título executivo judicial.

Pois bem, no caso de (1) alteração anterior, por óbvio, a Fazenda deve observar o prazo legal de 30 (trinta) dias para a apresentação da competente impugnação ao cumprimento de sentença. Uma vez não o fazendo, ou sendo esta rejeitada, segue-se com a expedição da ordem requisitória ao Tribunal, dando-se por encerrada a fase sincrética de cumprimento de sentença, não mais sujeita a qualquer oposição fazendária.^{31 32}

em inexecuibilidade do título (pressuposto e atributo da executabilidade). Costuma-se diferenciar, em direito tributário, exigibilidade de executabilidade, representando graus diferentes de eficácia da obrigação, de modo que é possível uma obrigação exigível, mas não exequível. Por isso, o título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo STF, em certas circunstâncias, em regra perde sua executabilidade, não sua exigibilidade.

30. De maneira mais aprofundada, tratamos desse tema no seguinte artigo: *Coisa julgada ‘especialmente soberana’ nas ações de repetição de indébito e na compensação tributária: como ficam os indébitos no tempo?* In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa [Coords.]. *Processo Tributário Analítico – Vol. IV*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 191/212.

31. A satisfação do título executivo (pretensão executória), em observância ao regime constitucional previsto no artigo 100 da CF/88, se dá com a requisição de pagamento dos precatórios/requisitórios ao Tribunal competente e inclusão da obrigação na respectiva dotação orçamentária (art. 100, § 5º), oportunizando-se ao contribuinte credor, nos termos dos §§ 13 e 14, do art. 100, inclusive ceder, total ou parcialmente, o seu direito creditório, independentemente da concordância do devedor.

32. O encerramento do cumprimento de sentença pressupõe a imediata transmissão da requisição de pagamento, de modo que, havendo resistência protelatória,

Os problemas surgem, todavia, na situação de **(1.a)** opção do contribuinte pela via administrativa, bem como **(2)** alteração jurisprudencial posterior ao trânsito em julgado do título exequendo, tenha ela se dado **(2.a)** no ambiente de cumprimento judicial, ou **(2.b)** no ambiente administrativo.

Na situação “1.a” (alteração jurisprudencial anterior e opção pelo cumprimento administrativo), pensamos que a Fazenda deve ser intimada, no momento em que o contribuinte manifesta sua desistência ao cumprimento judicial a fim de seguir no administrativo, de modo a exercer sua faculdade processual de oposição ao título³³. Em não havendo tal intimação, teríamos três possíveis soluções: reconhecer a possibilidade de oposição fazendária mediante provocação nos mesmos autos judiciais originários: **(a)** no prazo de 30 dias após a apresentação do pedido de habilitação do crédito; **(b)** no prazo de 30 dias após a apresentação do PER/DCOMP inicial; ou **(c)** até o momento da homologação, expressa ou tácita, do PER/DCOMP.

Segundo pensamos, a solução que nos parece mais adequada seria a intermediária “b”, na medida em que é neste momento que o contribuinte exerce e inicia sua pretensão executória de realização administrativa do título judicial, sendo o momento “a” meramente preparatório (pressuposto formal).

Reforça essa conclusão, ainda, o fato de a própria fazenda, recentemente, ter manifestado entendimento pelo oferecimento dos indébitos à tributação no momento da transmissão do primeiro PER/DCOMP³⁴.

não pode a Fazenda Pública utilizar dessa morosidade para justificar a oposição ao título.

33. A esse respeito e sob fundamentos complementares, remetemo-nos também ao seguinte texto: CASTRO, Danilo Monteiro. *Compensação Tributária, coisa julgada e os §§ 5º a 8º do art. 535 do CPC*. In: Carvalho, Paulo de Barros [Coord.]. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição. São Paulo: Noeses, 2021, p. 425/443.

34. Solução de Consulta Cosit nº 183, de 07 de dezembro de 2021: “Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem

Além do mais, retomando as premissas iniciais: (i) não cabe autotutela administrativa no momento da expedição do despacho decisório, devendo haver a provocação judicial para a instauração de ambiente impugnativo de controle ou adequação da relação obrigacional decorrente do indébito; e (ii) o pagamento (*lato sensu*) não pode perpetuar um estado processual de cumprimento administrativo, dilatando uma faculdade processual (de oposição ao título executivo), sobretudo porque, na hipótese, a alteração jurisprudencial é anterior.

Resta, por fim, enfrentar a situação “2” (alteração jurisprudencial posterior), com opção pelo cumprimento judicial (“2.a”), ou administrativo (“2.b”). Nessa situação, há expressa previsão legal de utilização da ação rescisória (de constitucionalidade duvidosa), a ser ajuizada no prazo de dois anos a contar do trânsito em julgado da decisão paradigma do STF.

As soluções, segundo pensamos, acabam se desdobrando também aqui, com pequena diferença no ambiente administrativo. De modo que: (i) no caso de cumprimento em ambiente judicial, expedida a ordem requisitória ao Tribunal, não caberia mais a oposição fazendária, sob pena de perpetuar o estado de pendência da conflituosidade para até o pagamento dos precatórios; e (ii) no caso de opção pelo ambiente administrativo, a oposição fazendária via ação rescisória, por ser veiculada em ação autônoma, deve ocorrer, respeitado o prazo de dois anos contados do trânsito em julgado da decisão do STF, até o momento da análise (despacho decisório) dos PER/DCOMPs que formalizam a dupla e implicada relação obrigacional da compensação cujos efeitos (extintivos) se pretende afastar. Realizada a homologação, expressa ou tácita, das compensações, encerra-se o espaço (processual e material) para a Fazenda se opor à realização administrativa do título, até mesmo por falta de interesse de agir.

restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação pelo IRPJ.”

4. CONCLUSÃO E QUADRO RESUMO

Em conclusão – sem adentrar nas discussões sobre as hipóteses de cabimento e questões em torno da rescisão da coisa julgada com fundamento em precedente, sobretudo diante de modulação de efeitos posterior ao julgamento do paradigma –, há claro impacto dos precedentes na análise dos indébitos tributários em ambiente judicial e também administrativo (compensação).

Os regimes impugnativos são disciplinados no art. 535 do CPC, havendo necessidade de sua compreensão a partir do sincretismo processual, quando então concluímos (destacando as situações de cumprimento em ambiente administrativo – compensação), com o seguinte quadro resumo:

1) Precedente contrário produzido <u>antes</u> da formação coisa julgada		2. Precedente contrário produzido <u>após</u> a formação da coisa julgada	
a) Cumprimento dos indébitos na via judicial	b) Cumprimento dos indébitos na via administrativa (habilitação e compensação)	a) Cumprimento dos indébitos na via judicial	b) Cumprimento dos indébitos na via administrativa (habilitação e compensação)
Prazo de 30 dias para a Fazenda impugnar o cumprimento de sentença.	Fazenda deve ser intimada após a desistência da execução judicial, quando então deve opor-se ao título no prazo de 30 dias. Não sendo intimada, a Fazenda deve opor-se ao título no prazo de 30 dias após a apresentação do PER/DCOMP inicial.	Fazenda deve ajuizar ação rescisória fundada no § 8º do art. 535 do CPC, no prazo de 2 anos contados do trânsito em julgado do precedente, <u>até a expedição da ordem requisitória do pagamento do precatório ao Tribunal.</u>	Fazenda deve ajuizar ação rescisória fundada no § 8º do art. 535 do CPC, no prazo de 2 anos contados do trânsito em julgado do precedente, <u>até a prolação do despacho decisório que analisa o PER/DCOMP.</u>

