

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Flávia Cecília de Souza Oliveira

**A compensação como meio hábil à extinção concomitante de
obrigações tributárias contrapostas**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Flávia Cecília de Souza Oliveira

**A compensação como meio hábil à extinção concomitante de
obrigações tributárias contrapostas**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (área de concentração Direito do Estado e subárea de Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

**SÃO PAULO
2009**

Banca Examinadora

*Aos meus amados pais,
Nelson de Oliveira e Maria Auxiliadora de Souza Oliveira.*

Á minha querida Tia Sueli.

*Aos meus irmãos,
Fernanda Cristina de Souza Oliveira e Nelson de Oliveira Júnior.*

*Á minha semente e fonte de inspiração,
Mariana de Oliveira Vitória.*

*Aos meus padrinhos,
Afonso e Julia.*

*Aos meus tios,
Maria Socorro e Claudinei.*

*A todos os meus familiares:
Oliveira, Carnaval, Souza, Cesário, Araújo e Marquezino.*

AGRADECIMENTOS

Para a realização deste trabalho, todo meu empenho e dedicação de nada adiantariam, se não tivesse tido o apoio de muitos.

Ao longo dessa jornada, muitas pessoas, direta ou indiretamente, colaboraram para que hoje estivesse aqui. A todos, meus sinceros agradecimentos. Ao assim proceder, não corro o risco de esquecer de mencionar alguém e cometer qualquer injustiça quanto ao reconhecimento de minha gratidão.

Não posso deixar de consignar, de todo modo, meu agradecimento a Deus, pelo dom e a força necessária para que pudesse dar mais esse passo em minha vida.

Em especial, agradeço ao Dr. Roque Carrazza, pela oportunidade de ter sido sua orientanda, permitindo-me ter compartilhado de parte de seu precioso tempo. Certamente, levarei seu exemplo de dedicação e de rigor por toda a minha caminhada.

Agradeço, também, ao Dr. Paulo de Barros Carvalho, pela oportunidade de integrar o Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* desta Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e ao incentivo da amiga Aline Zucchetto.

Devo agradecimentos, ainda, a Marcelo Baeta Ippolito, pela paciência e pelas reiteradas concessões.

Pelo incentivo, apoio nas discussões, auxílio na obtenção do material selecionado e pelas incansáveis preces, devo meus agradecimentos a Alexander Silvério Cainzos, Ana Beatriz Cruz de Oliveira, Daniel Luiz Fernandes, Irene Alves, Marcos Martins, Murilo Marco, Mariana Carneiro Barreto e Thiago Bermudes de Freitas Guimarães.

A Marcio Belluomini, por toda a presteza para realização deste trabalho.

À Sherlei por todo o incentivo e paciência.

Às amigas antigas que hoje, até mesmo estremecidas em razão da minha ausência, perduraram e certamente estarão mais firmes após essa realização, e aos amigos conquistados durante essa jornada: Aline Zucchetto, Camila Lalucci Braga, Danilo dos Santos Leal, Mariana Zechin Rosauero, Marisa Dias, Silvia Roberta Chiarelli, Silvio Saiki, Tatiana Djrdjrjan e Vânia Navarro.

RESUMO

Título: A compensação como meio hábil à extinção concomitante de obrigações tributárias contrapostas.

Autor: Flávia Cecília de Souza Oliveira

O presente trabalho tem por objeto o estudo da compensação tributária como forma de extinção concomitante da relação de crédito existente entre Fisco e contribuinte e entre contribuinte e Fisco. A pesquisa centra-se, inicialmente, em uma breve análise dos aspectos constitucionais que norteiam o instituto para, em seguida, efetuar-se o exame da matéria na seara infraconstitucional. O estudo restringe-se à compensação de tributos cuja competência para sua instituição foi outorgada pela Constituição da República à União Federal. A justificativa para a seleção do tema cinge-se ao fato de a compensação ser, atualmente, meio eficaz para a extinção concomitante, tanto da relação de crédito que o contribuinte detém perante o Fisco quanto da relação de crédito que este possui perante o contribuinte. Procede-se à análise dos elementos essenciais para o nascimento do direito à compensação e, posteriormente, cuida-se de suas características gerais, considerando-se a análise sistemática do Direito e os ensinamentos, especialmente, da Teoria Geral do Direito, do Direito Constitucional, do Direito Civil, do Direito Processual Civil, do Direito Tributário, do Direito Processual Tributário e do Direito Administrativo. Examinam-se, também, alguns aspectos pragmáticos que envolvem o instituto sob análise, especialmente, o posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no âmbito do processo administrativo, e pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do processo judicial. Feita a análise constitucional, legal, doutrinária e jurisprudencial da matéria, parte-se para a apresentação das conclusões a respeito de alguns temas pontuais relacionados ao objeto do estudo.

Palavras-chave: Compensação. Crédito Tributário. Indébito. Extinção da obrigação tributária. Lei nº 8.383/1991. Lei nº 9.430/1996.

ABSTRACT

Title: Offsetting as an effective mean to concomitantly extinguish tax obligations opposed

Author: Flávia Cecília de Souza Oliveira

This work aims the study of tax offsetting so as to concomitantly extinguish the existing credit relation between Tax Administration and taxpayer and the existing credit relation between taxpayer and Tax Administration. Initially, the constitutional aspects, which regulate the principle, were briefly analyzed and, then, proceeded to an infra-constitutional examination. The study is restricted to tax offsetting, which the Federal Government is competent to establish in accordance with the Constitution of the Republic. The justification to select the theme regards the fact that offsetting is currently an effective mean to extinguish both the taxpayer debt relation before the Tax Administration and the latter debt relation in regard to taxpayer. We will analyze the essential elements of the origin of the right to offset and, further approach the general characteristics, considering the Law and principles systematic analysis, specially, Law General Theory, Constitutional Law, Civil Law, Civil Procedural Law, Tax Law, Tax Procedural Law and Administrative Law. We will also examine some pragmatic aspects that comprise the principle under analysis, specially the standing adopted by the Taxpayers Council, within the ambit of administrative proceedings, as well as that of Superior Court of Justice, within the ambit of legal proceedings. Further to constitutional, legal, doctrinal and jurisprudence analysis of the matter, we will present our findings in regard to some specific themes in connection with the object hereof.

Key-words: Offsetting. Tax Credit. Tax withheld in Error. Extinction of Tax Obligation. Law no. 8,383/91. Law no. 9,430/96.

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

| | |
|--------------|---|
| CF | - Constituição Federal |
| CTN | - Código Tributário Nacional |
| Dcomp | - Declaração de Compensação |
| DCTF | - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais |
| Dje | - Diário da Justiça Eletrônico |
| IN | - Instrução Normativa |
| RFB | - Receita Federal do Brasil |
| Resp | - Recurso Especial |
| SRF | - Secretaria da Receita Federal |
| STF | - Supremo Tribunal Federal |
| STJ | - Superior Tribunal de Justiça |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES RELATIVAS AO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO | 15 |
| 1.1. Preceitos básicos relativos ao Sistema Jurídico Pátrio..... | 15 |
| 1.2 Aspectos constitucionais relacionados à esfera tributária | 21 |
| 1.3 Hipóteses de extinção da obrigação tributária previstas no Código Tributário Nacional - Artigo 156 - Breves Considerações | 27 |
| CAPÍTULO II - COMPENSAÇÃO - ELEMENTOS ESSENCIAIS QUE POSSIBILITAM A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VIA COMPENSAÇÃO | 31 |
| 2.1. Crédito tributário | 31 |
| 2.1.1. Constituição do crédito tributário | 34 |
| 2.1.1.1. Constituição do crédito tributário pelo Fisco | 34 |
| 2.1.1.2 Constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo | 36 |
| 2.2 Indébito | 48 |
| 2.2.1 Fundamentos que justificam a extinção da relação de débito do Fisco | 52 |
| 2.2.1.1 Princípio da Legalidade..... | 53 |
| 2.2.1.2. Princípio da Moralidade | 57 |
| 2.2.1.3. Princípio da Eficiência..... | 60 |
| 2.2.1.4. Direito de propriedade e vedação ao confisco..... | 61 |
| 2.2.1.5. Vedação ao enriquecimento ilícito | 63 |
| 2.2.2 A extinção da relação de débito do Fisco e o artigo 166 do Código Tributário Nacional..... | 66 |
| CAPÍTULO III - COMPENSAÇÃO | 72 |
| 3.1 Aspectos gerais..... | 72 |
| 3.2 Influência civilista na compensação tributária..... | 77 |
| 3.3 Compensação na esfera tributária | 83 |
| 3.4 Requisitos para a compensação tributária..... | 88 |
| 3.4.1 Existência de lei que trate da compensação tributária | 89 |
| 3.4.1.1 Fundamento legal da existência prévia de lei – Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público..... | 89 |
| 3.4.1.2 Da natureza da lei que trata da compensação tributária..... | 94 |
| 3.4.1.3 Da ausência de lei editada..... | 98 |
| 3.4.2 Créditos líquidos e certos, vincendos ou vencidos | 104 |

| | |
|---|------------|
| 3.4.3 Reciprocidade de créditos..... | 105 |
| 3.4.4 Fungibilidade de créditos | 106 |
| | |
| CAPÍTULO IV - ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS SÚMULAS 212 E 213 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA | 109 |
| 4.1 Destinatários do artigo 170-A do Código Tributário Nacional: Poder Judiciário, Administração ou Sujeito Passivo? | 109 |
| 4.1.1 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e o Poder Judiciário | 110 |
| 4.1.2 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e a Administração e o Sujeito Passivo..... | 115 |
| 4.2 Natureza jurídica do artigo 170-A do Código Tributário Nacional: processual, material ou formal? | 118 |
| 4.3 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e a aparente afronta ao princípio da isonomia..... | 121 |
| 4.4 Súmula nº 212 e Súmula nº 213 do Superior Tribunal de Justiça | 124 |
| | |
| CAPÍTULO V - LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA BASE QUE TRATA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DE NOSSO EXAME | 129 |
| 5.1 Da compensação prevista na Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 | 129 |
| 5.2 Da compensação prevista na Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996..... | 135 |
| 5.2.1. Considerações gerais | 135 |
| 5.3 Alterações promovidas no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 | 138 |
| 5.3.1. Alteração promovida pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002) - Questões atinentes ao regime de compensação | 138 |
| 5.4 Declaração de Compensação - Conseqüências decorrentes do artigo 49 da Lei nº 10.637/02 c/c o artigo 17 da Lei nº 10.833/03 | 142 |
| | |
| CAPÍTULO VI - A COMPENSAÇÃO “PROPOSTA” PELO FISCO (COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO) E CONSIDERAÇÕES RELATIVAS A ESPECÍFICOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELO SUJEITO PASSIVO | 153 |
| 6.1 Compensação de ofício | 153 |
| 6.1.1. Procedimento para efetivação | 153 |
| 6.1.2. O sentido do vocábulo “débito” | 162 |
| 6.2 Compensação realizada antes do trânsito em julgado de decisão judicial - Aspectos relacionados à compensação não-declarada | 166 |
| 6.2.1 Compensação não-declarada..... | 169 |
| 6.3 Compensação com créditos de terceiros | 178 |
| | |
| CONCLUSÃO | 184 |
| | |
| BIBLIOGRAFIA..... | 191 |

INTRODUÇÃO

A compensação é instituto jurídico previsto no campo tributário desde a edição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Constitui, conforme prescreve o artigo 156, inciso II, do Diploma Legal Tributário, um dos meios possíveis de extinção do crédito tributário.

O artigo 170 do mencionado Diploma Legal, que trata da compensação, condicionou sua efetividade à edição de lei da pessoa política que dispusesse sobre o tema.

A primeira lei que, em nosso Sistema Jurídico e no âmbito tributário, tratou da compensação nos moldes em que se propõe seu estudo, foi a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Por essa razão, no período de 1966 até 1991, o instituto da compensação tributária ficou “adormecido”.

A referida Lei estabeleceu, em síntese, a possibilidade de compensação entre tributos de mesma espécie, nos casos de pagamento indevido ou em montante inferior ao devido de tributos de natureza federal, inclusive previdenciárias.

Ainda que a compensação tenha sido restrita aos tributos de natureza federal, não se pode negar seus benefícios aos contribuintes que, até a edição da Lei nº 8.383 de 1991, estavam restritos à repetição do indébito.

Ressaltamos que a compensação, além de ser causa extintiva do crédito tributário, liberando o contribuinte de sua obrigação perante o Fisco, constitui

meio eficaz para que o Fisco libere-se de sua relação de débito perante o contribuinte.

Dada a efetividade do instituto e a sua atual relevância no cenário tributário, buscamos, no presente trabalho, analisar aspectos pontuais concernentes à extinção recíproca das obrigações entre Fisco e contribuinte e entre contribuinte e Fisco.

Salientamos que o trabalho não tem a pretensão de tratar do tema apresentado de maneira definitiva ou de exauri-lo, dada a dinamicidade de nosso sistema jurídico. Nosso objetivo é, pois, sistematizar e tratar criticamente parte do conhecimento hoje disponível sobre o tema, para facilitar as pesquisas e lidar com as futuras e eventuais alterações e descobertas.

Nessa linha, cumpre-nos ressaltar que a delimitação do objeto de estudo faz-se imprescindível, de modo que nossa análise estará adstrita à compensação de tributos de competência da União Federal administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal. Elucidemos: examinaremos a compensação, conforme prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383 de 1991 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430 de 1996.

Incumbe-nos chamar a atenção para a menção feita à “antiga Secretaria da Receita Federal” em razão da instituição da Secretaria da Receita Federal do Brasil pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. A referida Lei atribuiu à Receita Federal do Brasil, além das competências já dispostas pela legislação vigente à época da Secretaria da Receita Federal, a responsabilidade pelo planejamento, pela execução, pelo acompanhamento e pela avaliação das atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao

recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (denominadas contribuições previdenciárias).

Mesmo diante das novas atribuições transferidas à Receita Federal do Brasil, o processo de compensação das contribuições previdenciárias não é regido pela Lei nº 9.430/96, de modo que, diante da delimitação do objeto de estudo, não será abordada a compensação das contribuições previdenciárias.

Este trabalho está dividido em seis capítulos.

No *Capítulo I*, apresentaremos as diretrizes que nortearão o estudo, sobretudo os aspectos essenciais do Sistema Jurídico Pátrio. Em linhas gerais, abordaremos os aspectos constitucionais até encontrarmos a base infraconstitucional da compensação tributária e identificarmos como a matéria se encontra disposta no Código Tributário Nacional.

O *Capítulo II* será destinado à análise dos elementos essenciais ao nascimento do direito à compensação. No caso, por se tratar de compensação tributária, é essencial a existência do crédito tributário (débito do contribuinte e contraposto crédito do Estado) e do indébito tributário (crédito do contribuinte e contraposto débito do Estado).

Nesse capítulo, restará firmado o posicionamento de que a compensação não constitui apenas um meio de extinção do crédito tributário, conforme prescreve o artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional, mas também um meio de extinção da relação de débito do Fisco perante o contribuinte, além de serem apontados os princípios que justificam a ilegitimidade de o Poder Público permanecer com numerário indevido em seus cofres.

Os aspectos atinentes à constituição do crédito tributário serão enfocados no referido capítulo, os quais irão compor as diretrizes que orientarão, posteriormente, o exame da constituição do crédito tributário no ato da compensação.

Dedicaremos o *Capítulo III* ao estudo específico da compensação, tratando, inicialmente, dos aspectos gerais pertinentes ao instituto, bem como de suas vantagens e as acepções do vocábulo.

Nesse capítulo, também abordaremos a influência do Direito Civil no tema da compensação tributária para, em seguida, dedicarmo-nos especialmente aos aspectos tributários da compensação.

No *Capítulo IV*, sob o prisma da compensação tributária em sede de Lei Complementar, serão enfatizadas as implicações do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

O exame da matéria em sede infraconstitucional será o objeto de estudo do *Capítulo V*, em que se verificarão a evolução do instituto a partir da Lei nº 8.383/91 até a Lei nº 9.430/96 e algumas das alterações nela promovidas a partir de 2002.

Por fim, abordaremos, no *Capítulo VI*, alguns meios pelos quais ocorre a extinção concomitante das obrigações contrapostas entre Fisco e contribuinte por meio da compensação.

CAPÍTULO I

CONSIDERAÇÕES RELATIVAS AO SISTEMA JURÍDICO PÁTRIO

1.1 Preceitos básicos relativos ao Sistema Jurídico Pátrio

O estudo da História revela que o homem, desde a criação do mundo, não vive só. Desde aquela época, ele deveria respeitar as normas estabelecidas, que impunham as conseqüências decorrentes de sua inobservância¹.

Servimo-nos dessa breve volta ao passado para chamar a atenção de que, desde que haja no mínimo duas pessoas que se relacionem, faz-se necessária a existência de normas comuns que regulem o comportamento, as quais devem ser respeitadas, tornando o convívio social possível. Neste ponto, ressaltamos ser este o objetivo do Direito².

Neste cenário – existência de normas comuns que regulam o comportamento humano - fazemos referência ao Ordenamento Jurídico -, que é integrado pelas normas jurídicas.

O legislador seleciona alguns comportamentos sociais cuja regulação pelo Direito considera relevantes para tornar o convívio social possível. Esses comportamentos são descritos no antecedente da norma jurídica, que funciona como o descritor do evento juridicamente relevante de possível ocorrência. O

¹ **Antigo Testamento**, *Gênesis*, capítulo 2, versículos 15 a 25 e capítulo 3.

² Neste ponto, Geraldo Ataliba apresenta as seguintes considerações feitas por Celso Antônio Bandeira de Mello: “O Direito não disciplina pensamentos, propósitos, intenções, mas regula comportamentos de um em relação a outro ou a outros. Eis por que todo Direito pressupõe pelo menos duas pessoas. Eis por que na ilha de Robinson Crusóé não havia Direito. O Direito existe para regular relações entre as pessoas: comportamentos humanos relacionados. Mesmo quando parece que uma norma jurídica está disciplinando uma relação entre uma pessoa e uma coisa, na verdade ela está regendo uma relação entre pessoas; estabelecendo que alguém deve dar, fazer ou não fazer alguma coisa para outrem”. (**Hipótese de incidência tributária**, p. 22).

conseqüente prescreve a conduta que deve ser realizada ante a ocorrência do comportamento descrito no antecedente.

Justamente porque têm o objetivo de regular as condutas, tornando possível o convívio social, as normas jurídicas têm caráter universal³, ou seja, são direcionadas a todos.

Geraldo Ataliba ensina que a hipótese⁴ e o comando⁵ “compõem a estrutura mínima que uma norma jurídica deve conter para que possa regular o comportamento humano que, conforme já mencionamos, é o objetivo do Direito”⁶.

É mister ressaltar que as normas jurídicas não se encontram dispostas no Ordenamento Jurídico de modo aleatório, mas sim,

[...] apresentam-se hierarquizadas, no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende⁷.

A mencionada “pirâmide jurídica” foi bem visualizada por Kelsen, que assim descreveu a ordem jurídica:

[...] A norma que regula a produção é norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano,

³ Vicente Ráo salienta o caráter universal das normas jurídicas: “Seu caráter de universalidade – É caráter essencial das normas jurídicas a sua universalidade (*jura non in singulas personas, sed generaliter constituuntur* – ...), que de duas causas principais resulta: a) a primeira, de ordem subjetiva, em relação aos jurisdicionados, consiste no dever de todos obedecerem à autoridade soberana do Estado, que tais normas edita; b) – a segunda, de ordem objetiva, em relação à natureza e finalidade das normas, é a que determina, como conseqüência de sua obrigatoriedade, sua aplicação geral a todas as pessoas e a todas as relações que reúnem os requisitos por elas exigidos. Nesse sentido, diziam os romanos: *lex est commune praeceptum* [...]”. (**O Direito e a vida dos direitos**, p. 160).

⁴ Também designado termo antecedente, descritor.

⁵ Também designado termo conseqüente, prescritor.

⁶ Geraldo Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**, p. 26.

⁷ Roque Carrazza. **ICMS**, p. 27.

situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. [...] ⁸.

Destacamos, também, a lição de Norberto Bobbio relativa à pirâmide jurídica:

[...] Normalmente representa-se a estrutura hierárquica de um ordenamento através de uma pirâmide, donde se falar também de construção em pirâmide do ordenamento jurídico. Nessa pirâmide o vértice é ocupado pela norma fundamental; a base é constituída pelos atos executivos. Se a olharmos de cima para baixo, veremos uma série de processos de produção jurídica; se a olharmos de baixo para cima veremos, ao contrário, uma série de processos de execução jurídica. Nos graus intermediários, estão juntadas a produção e a execução; nos graus extremos, ou só produção (norma fundamental) ou só execução (atos executivos) ⁹.

A pirâmide jurídica retrata a hierarquia que existe entre as normas jurídicas. As normas posicionadas em níveis superiores têm o propósito de dar fundamento de validade às normas que se encontram em níveis inferiores; ao revés, as normas que se encontram em nível inferior devem respeitar os limites estabelecidos pelas normas que se encontram em nível superior.

Transportando a ilustração da pirâmide jurídica para o Sistema Jurídico Pátrio, encontramos, em seu topo, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Nem mesmo a autoridade máxima do País pode atuar em desacordo com o estabelecido na Constituição Federal. É a Lei Maior que rege todo o Sistema Pátrio, estabelecendo as diretrizes, implícitas e explícitas, que devem ser respeitadas por todos (administrados, membros dos Poderes Executivo, Legislativo e do Judiciário), sob pena de que os atos praticados sem tal observância tornem-se sem efeitos.

⁸ Hans Kelsen. **Teoria pura do Direito**, p. 247.

⁹ Norberto Bobbio. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 51.

Neste ponto, transcrevemos o ensinamento de José Afonso da Silva¹⁰:

[...]. Em conseqüência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal¹¹.

No mesmo sentido quanto à necessidade de que a Constituição seja respeitada por todos, ou seja, administrados e administradores, Roque Carrazza ressalta o fato de o Código Supremo não se tratar de um “mero repositório de recomendações”, *in verbis*:

Já estamos percebendo que a Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando *fundamento de validade* às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão de direito positivo mais elevado. Sobremais, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou.

A Constituição, num Estado de Direito, é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais.

[...]

¹⁰ Valiosa, também, é a lição de Carlos Maximiliano: “Quando a Constituição confere poder geral ou prescreve dever franqueia, também, implicitamente, todos os poderes particulares, necessários para o exercício de um, ou cumprimento do outro.

É força não seja a lei fundamental casuística, não desça a minúcias, catalogando poderes especiais, esmerilhando providências. Seja entendida inteligentemente: se teve em mira os fins, forneceu os meios para os atingir. Variam estes com o tempo e as circunstâncias: descobri-los e aplicá-los é a tarefa complexa dos que administram.

A regra enunciada é completada por duas mais: a) Onde se mencionam os meios para o exercício de um poder outorgado, não será lícito implicitamente admitir novos ou diferentes meios, sob o pretexto de serem mais eficazes ou convenientes; b) Onde um poder é conferido em termos gerais, interpreta-se como estendendo-se de acordo com os mesmos termos, salvo se alguma clara restrição for deduzível do próprio contexto, por se achar ali expressa ou implícita.” (**Hermenêutica e aplicação do Direito**, p. 312-3).

¹¹ José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 46.

O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional¹².

Como as normas jurídicas contidas na Constituição Federal estão no topo da pirâmide jurídica e, portanto, dão fundamento de validade a todas as demais normas, é incontestável sua relevância. Deve-se ressaltar, todavia, que nem todas as normas contidas na Constituição Federal têm o mesmo grau de importância: algumas veiculam regras; outras, princípios.

Sobre o tema, tomamos a liberdade de destacar a lição de Marco Aurélio Greco, que ressalta que:

[...] todo princípio constitucional corresponde a uma diretriz ou previsão positiva em determinada direção. O princípio indica a estrada pela qual devemos caminhar; diversamente do que ocorre com as regras, que irão dizer se temos de obedecer a uma velocidade mínima ou máxima, se devemos trafegar pela direita ou pela esquerda, e assim por diante. Então, dizer que a Constituição consagra um princípio significa que ela consagra uma diretriz positiva a ser seguida na ação da Administração Pública. Como todo princípio, deve ser levado em conta na tomada da decisão administrativa, embora a eventual circunstância de não prevalecer em determinado caso concreto não significará que tenha sido violado¹³.

A palavra *princípio* (do latim *principium*) denota a idéia de origem, base, começo.

Os princípios representam o alicerce do sistema pátrio, donde decorre sua máxima importância¹⁴. Em nosso entender, são as diretrizes implícitas ou explícitas que funcionam como norte, direcionando a conduta humana e a

¹² Roque Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 34.

¹³ Marco Aurélio Greco. Devolução *ex officio* de tributo indevido: Dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: **Compensação tributária**, p. 13-4.

¹⁴ “É o conhecimento dos princípios e a habilitação para manejá-los, que distingue o jurista do mero conhecedor de textos legais”. (Carlos Ari Sundfeld, *in* **Fundamentos de Direito Público**, p. 142).

interpretação de outras normas. O fato de o princípio ser implícito ou explícito não implica maior ou menor relevância. Todos os princípios devem ser incondicionalmente observados, pois são as “vigas mestras” do Sistema Jurídico Nacional.

A clássica comparação feita entre os princípios e vigas mestras é ilustrada por Geraldo Ataliba e por Celso Antônio Bandeira de Mello, em quem tomamos a liberdade de nos apoiar para demonstrar a importância dos princípios¹⁵. Referidos doutrinadores compararam o Sistema Jurídico a um edifício. Em um edifício, todas as partes que o integram são relevantes: portas, pisos, azulejos, janelas, vigas mestras, colunas de sustentação. O mesmo ocorre no sistema jurídico: todas as normas que o integram são relevantes.

Quando um componente do edifício é quebrado, por exemplo, uma janela, esta poderá ser substituída e as demais partes do edifício podem, inclusive, ter permanecido intactas. No entanto, quando se extrai uma coluna, o efeito de tal retirada propaga-se por todo o edifício, diante da importância especial deste componente.

A mesma analogia ocorre no sistema jurídico: quando uma norma “comum” é violada, o Sistema Jurídico não ficará, necessariamente, totalmente abalado; todavia, quando um princípio é violado, todo o Sistema Jurídico resta atingido, pois a violação atinge a sua base, o seu alicerce.

Diante de nossa proposta de estudo, não adentraremos na análise de todas as características e de todos os princípios que regem o sistema pátrio. No decorrer do presente trabalho, focaremos o estudo dos princípios que mais se

¹⁵ Geraldo Ataliba. **Decreto-lei em matéria tributária. Não pode criar nem aumentar tributo**, p. 46.

relacionam ao tema, razão pela qual se fez relevante dispensar algumas linhas acerca da estrutura do Sistema Jurídico Pátrio e da relevância da Constituição Federal de 1988 e dos princípios.

Feito este breve panorama das diretrizes essenciais que regem o Sistema Jurídico Pátrio, verifiquemos os aspectos constitucionais adentrando já na esfera tributária, seara relevante para o objeto fulcral deste estudo.

1.2 Aspectos constitucionais relacionados à esfera tributária

No presente tópico, ainda que de maneira breve, consideramos importante destacar algumas diretrizes constitucionais, que entendemos serem essenciais, relacionadas ao Sistema Jurídico Pátrio, tendo em vista que servirão de base para maior compreensão da extinção da obrigação tributária via compensação. Enfatizaremos, principalmente, alguns elementos pertinentes à esfera tributária, seara relevante para efeitos de análise do tema objeto de estudo.

No que se refere à esfera tributária, a Constituição Brasileira apresenta uma característica bastante peculiar: os limites da tributação foram sensivelmente desenhados no Texto Constitucional, havendo pouca liberdade para que o legislador infraconstitucional possa atuar nessa esfera. A Constituição Brasileira é rígida e os limites de atuação na esfera tributária estão bastante delineados.

Todas as normas, como anteriormente mencionado, extraem seu fundamento de validade da Constituição Federal, mas, no caso das normas relativas ao Direito Tributário, há um trato especial. O Brasil, conforme ressaltado

por Sacha Calmon Navarro Coelho, “inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário”¹⁶.

A tributação é um dos meios pelos quais o Estado, legitimamente, pode restringir o direito de propriedade dos administrados, direito esse, também, constitucional (artigo 5º, inciso XXII). Sendo assim, os limites da tributação foram bastante delineados para assegurar a legítima interferência do Estado sobre os direitos dos administrados, garantindo-lhes maior segurança contra eventual abuso de poder.

No caso da norma jurídica tributária, a Constituição Federal, como mencionamos linhas atrás, estabeleceu nortes que engessaram o legislador infraconstitucional, delimitando: (i) a conduta possível que engendra o nascimento da obrigação tributária; (ii) os marcos de tempo e espaço possíveis; (iii) os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) possíveis; (iv) a parcela possível da propriedade que poderá ser restringida pelo Estado; (v) o *quantum* possível dessa parcela da propriedade que poderá ser restringida pelo Estado.

Sua estrutura mínima é também composta de uma hipótese e de um conseqüente, donde se verifica que, ocorrido o comportamento descrito na hipótese normativa, deve-se verificar a conseqüência prevista, ensejando, assim, a obrigação tributária, que corresponde, grosso modo, ao dever do sujeito passivo¹⁷ de entregar ao sujeito ativo¹⁸ parcela de seu patrimônio (numerário) a título de tributo.

¹⁶ Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 47-8.

¹⁷ Detentor do dever jurídico: contribuinte.

¹⁸ Detentor do direito subjetivo: Fisco.

Antes de prosseguirmos no exame dos aspectos constitucionais na esfera tributária, é importante que façamos uma pausa para ressaltar que, embora tratemos da “esfera tributária”, “seara tributária”, o Direito, na realidade, é uno e indivisível. Sua divisão em "Direito Tributário", "Direito Civil", "Direito Penal", etc., caracteriza-se por representar um corte metodológico, com fins meramente didáticos.

Aludido corte metodológico restringe o objeto de estudo tornando possível que lhe seja feita uma análise mais aprofundada, ressaltando-se que, em nosso entender, não há um ramo do Direito mais importante do que outro¹⁹. São todas ramificações de uma mesma árvore.

Consideramos que o artigo 110 do Código Tributário Nacional²⁰ bem retrata a unidade do Sistema Jurídico ao prescrever que a lei tributária não pode alterar o conteúdo, a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado já utilizados.

No nosso entender, o referido dispositivo legal visa a explicitar que o Sistema Jurídico é homogêneo e que não devem existir, especialmente para preservar tal homogeneidade, conceitos diversos para o Direito Tributário, para o Direito Comercial, para o Direito Civil, etc., pois o Direito efetivamente é uno.

¹⁹ Assemelha-se ao que ocorre na Medicina, por exemplo, que também é uma ciência "dividida" em vários ramos -- ou especialidades -- para efeito de estudo e de aprofundamento dos conhecimentos. Consideramos não existir uma área mais importante do que outra, melhor dizendo, não entendemos que a Oftalmologia seja mais importante do que a Dermatologia, ou que a Cardiologia seja mais importante do que a Endocrinologia, nem que todas não integram a Medicina, que é única.

²⁰ Artigo 110 do Código Tributário Nacional: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Consideramos válida a observação feita por José Antonio Minatel que, ao comentar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, assim se manifestou: “[...] Parece-nos que a leitura mais adequada abrangeria, no mínimo, referência a 'institutos, conceitos e formas do direito positivo', com o que estariam preservados também os institutos reconhecidos no âmbito do direito público e não só os do direito privado.” (**Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**, p. 95).

A respeito do tema, não podemos deixar de colacionar o clássico ensinamento de Alfredo Augusto Becker:

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de *cânone hermenêutica da totalidade do sistema jurídico*.

[...]

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. [...]

Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar do organismo jurídico, decorre a consequência de que a regra de Direito Tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela: expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa), quando ela entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do direito. Somente há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário, quando este, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto; ou melhor, quando o Direito Tributário cria uma nova regra jurídica, tomando como 'dado' (matéria-prima para elaboração da nova regra jurídica) o 'construído' (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo do direito)²¹.

²¹ Alfredo Augusto Becker. **Teoria geral do Direito Tributário**, p. 129.

A unidade do Direito também é destacada pela doutrina estrangeira, conforme expõe Benedetto Cocivera, quando menciona que “nessun ramo del diritto può vivere di autonomia assolutam perchè nessun ramo del diritto può bastare a sè stesso”²².

Ao nos referir à "seara tributária", portanto, apenas pretendemos focar a análise do objeto de estudo, sem afastar, porém, o cânone da unicidade do Direito.

Feitas essas breves considerações - e encerrada a pausa proposta -, voltemos à análise de alguns aspectos constitucionais relacionados à esfera tributária²³, agora sem nenhum pejo em segregar o Direito, para fins didáticos.

Conforme adrede mencionado, a Constituição Federal de 1988 traz limites bem delineados ao poder de tributar. Estabelece, assim, rígidas regras a serem observadas para a instituição e extinção da obrigação tributária. A regulação da matéria tributária, conforme estabelece o Código Supremo, compete à Lei Complementar. É o que se depreende da leitura do artigo 146 da Carta Constitucional, *in verbis*:

Artigo 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

²² Benedetto Cocivera. **Principi di Diritto Tributario**, vol. 1, p. 14. “Nenhum ramo do direito pode ter autonomia absoluta porque nenhum ramo do direito pode bastar em si mesmo”. Tradução livre.

²³ Certamente não teríamos como, no presente trabalho, analisar, ainda que de forma sucinta, todos os aspectos constitucionais relativos à esfera tributária. Assim, de forma breve, selecionamos alguns pontos que consideramos essenciais para compreensão do objeto de estudo.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...].

No sistema pátrio, a referida Lei Complementar é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional²⁴.

A Lei nº. 5.172/66 cumpre, conforme ressalta Paulo de Barros Carvalho, “em termos de sistema tributário nacional, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição de 1988”²⁵. De forma resumida, esclarece o mencionado doutrinador,

[...] que exercendo sua missão, essa lei assegura o funcionamento do sistema, quer introduzindo preceitos que regulem as limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, quer dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, ou disciplinando certas matérias que o constituinte entendeu merecedoras de cuidados especiais. Tudo visando à uniformidade e harmonia do ordenamento como um todo”²⁶.

Neste ponto, verifiquemos como o tema objeto de estudo é tratado pelo Código Tributário Nacional.

²⁴ A Lei nº 5.172/66 é, formalmente, Lei Ordinária, pois a Lei Complementar somente foi instituída no Sistema Pátrio na Constituição de 1967. O artigo 18, § 1º de referida Constituição determinou que seria competência da Lei Complementar estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regular as limitações constitucionais do poder tributário. Considerando que a Lei nº 5.172/66 já tratava de normas gerais de Direito Tributário, foi recepcionada pela Carta de 1967 com o *status* de Lei Complementar, passando a ser tratada como Código Tributário Nacional após a edição do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. A Carta de 1988, pelo artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e também pelo princípio da recepção, conferiu o *status* de Lei Complementar à Lei nº 5.172/66.

²⁵ Paulo Barros Carvalho. **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 221.

²⁶ Idem, mesma página.

1.3 Hipóteses de extinção da obrigação tributária previstas no Código Tributário Nacional - Artigo 156 - Breves Considerações

No item anterior, verificamos que o Código Tributário Nacional é considerado a Lei Complementar que regula a matéria tributária, conforme artigo 146 da atual Carta Constitucional.

Por esse motivo, entendemos que merecem nossa atenção os dispositivos nele contidos que tratam da matéria objeto de estudo.

Examinando, pois, o Código Tributário Nacional, notadamente ganha relevo o artigo 156, ao prescrever que o crédito tributário extingue-se: pelo pagamento (inciso I); pela compensação (inciso II); pela transação (inciso III); pela remissão (inciso IV); pela prescrição e pela decadência (inciso V); pela conversão de depósito em renda (inciso VI); pelo pagamento antecipado e homologação do lançamento (inciso VII); pela consignação em pagamento (inciso VIII); pela decisão administrativa irreformável (inciso IX); pela decisão judicial passada em julgado (inciso X); pela dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI).

Diante da delimitação do objeto de estudo, não analisaremos cada uma das hipóteses de extinção contidas no artigo 156 do Código Tributário Nacional; teceremos, assim, algumas considerações relativas ao mencionado dispositivo legal para que, posteriormente, tratemos especificamente de seu inciso II.

A primeira observação que fazemos refere-se ao conteúdo do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Encontramos, na doutrina, posicionamentos antagônicos: uma corrente de pensamento assevera que as hipóteses de extinção

nele enumeradas são taxativas; outra, *a contrario sensu*, posiciona-se no sentido de que tais hipóteses são meramente exemplificativas²⁷.

Compartilhamos do entendimento de que o rol constante do artigo 156 não é taxativo, pois entendemos que há outras formas pelas quais se pode implementar a extinção da obrigação, como a *confusão*²⁸ ou o *desaparecimento do sujeito passivo (devedor) sem deixar sucessor*²⁹.

Nada obstante os posicionamentos doutrinários apontados, a compensação está explicitamente arrolada no inciso II do artigo 156, de modo que não restariam dúvidas quanto à sua classificação como espécie de “extinção do crédito tributário”.

Exatamente em razão da expressão “extinção do crédito tributário”, constante do *caput* do artigo 156 do Código Tributário Nacional, é que fazemos a nossa segunda observação atinente a esse dispositivo legal.

De início, ressaltamos que as questões relativas ao crédito tributário serão analisadas com mais detalhe em tópico próprio, dada sua relevância para o presente trabalho. Todavia, para justificarmos os motivos de nossa segunda observação, faz-se imprescindível, neste momento, dispensar-lhe breves palavras.

²⁷ Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 367-8.

²⁸ Na *confusão*, as posições de credor e de devedor se confundem na mesma pessoa. A *confusão* pode ocorrer, v.g., no caso de o Município desapropriar um imóvel com dívidas de IPTU - Imposto Predial Territorial e Urbano. O adquirente do imóvel (no caso, o próprio Município) passará, nos termos do artigo 131 do Código Tributário Nacional, a ser o responsável pelos tributos relativos ao imóvel, inclusive aqueles vencidos (o tributo, neste caso, embute uma obrigação *propter rem*, isto é, decorrente da própria coisa), revestindo-se da qualidade de sujeito passivo da exação. Ora, como o sujeito ativo do IPTU é o próprio Município, ocorre aqui a *confusão*, o que, em nosso entender, enseja a extinção da obrigação tributária.

²⁹ No *desaparecimento do sujeito passivo (devedor) sem deixar sucessor*, temos, por exemplo, um devedor de Imposto de Renda Pessoa Física que falece sem deixar herdeiros ou bens. O *desaparecimento do sujeito ativo (credor) sem deixar sucessor* também ocasionaria a extinção da obrigação. Na seara tributária, todavia, tal hipótese seria raríssima.

Conforme estudaremos adiante, grosso modo, consideramos o crédito tributário como parte integrante da obrigação tributária, consubstanciado no direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo da obrigação tributária de receber numerário, do sujeito passivo (portador do dever jurídico), a título de tributo.

Dessa forma, verificada a ocorrência de qualquer causa arrolada no artigo 156 (ou outra causa que possa levar à extinção da obrigação tributária, conforme posicionamento que adotamos quanto a não taxatividade do rol nele constante), não se verifica a extinção exclusivamente do crédito tributário, mas sim, de toda a obrigação tributária.

Neste sentido, elucida Paulo de Barros Carvalho³⁰ que

[...] claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexos relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela³¹.

Ainda no que tange ao artigo 156 do Código Tributário Nacional, fazemos um terceiro apontamento, no que se refere à classificação na doutrina, em causas de direito e em causas de fato: a prescrição e a decadência seriam classificadas como causas de direito; as demais hipóteses seriam causas de fato³².

A respeito desse tema, concordamos com Paulo César Conrado, no sentido de que “tal classificação não se afigura cabível, mormente se se

³⁰ Paulo de Barros Carvalho. **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 467.

³¹ Assim, na realidade, quando ocorrem as causas listadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, há a extinção da obrigação tributária, e não apenas do crédito tributário: extingue-se o dever jurídico de o sujeito passivo recolher o numerário aos cofres públicos ao mesmo tempo que se extingue o direito subjetivo de o Estado exigir o numerário a seus cofres.

³² Cf. Paulo César Conrado. **Compensação tributária e processo**, p. 96.

considerar que todas as causas que o legislador enunciou são modalidades jurídicas, no sentido mais restrito que se possa dar a tal expressão”³³.

Feitas as considerações sobre o artigo 156 e dando continuidade à nossa jornada perante o Código Tributário Nacional, deparamo-nos com os artigos 170 e 170-A, que traçam, conforme veremos, as diretrizes infraconstitucionais concernentes à compensação tributária.

Grosso modo, a compensação é o encontro de contas feito entre dois sujeitos que, concomitantemente, são credores e devedores reciprocamente, ocasionando a extinção de ambas as obrigações até o limite do encontro de contas.

Conforme analisaremos no tópico específico, a compensação não é instituto exclusivo do Direito Tributário. Em especial, em nosso sistema jurídico, a compensação é também modo de extinção da obrigação prevista no Direito Civil.

Entendemos ser relevante elucidar que, nada obstante a unicidade do Direito, o que faz com que a compensação na esfera tributária e na esfera civil apresentem determinadas características comuns, já que são ramificações de uma “mesma árvore”, encontramos peculiaridades entre a compensação nas aludidas esferas.

Dentre as características comuns, destacamos a existência do *crédito* e a existência do *débito*, reciprocamente, pois constituem requisitos necessários para a essência do instituto da compensação.

Neste ponto, diante do estudo da compensação na esfera tributária, passemos à análise do crédito e do indébito tributários.

³³ Paulo César Conrado. **Compensação tributária e processo**, p. 95-6.

CAPÍTULO II

COMPENSAÇÃO - ELEMENTOS ESSENCIAIS QUE POSSIBILITAM A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VIA COMPENSAÇÃO

2.1 Crédito tributário

Conforme destaca Alf Ross³⁴ a maioria das palavras é ambígua e todas são vagas, características que também se encontram presentes na expressão “crédito tributário”.

Por esse motivo, para afastarmos a ambigüidade e a vaguidade, faz-se necessário elucidar a acepção adotada para esse termo, no presente trabalho³⁵.

Dentre as várias acepções de crédito tributário³⁶, este será considerado aqui como o direito subjetivo do sujeito ativo da obrigação tributária de receber numerário, do sujeito passivo (portador do dever jurídico), a título de tributo.

³⁴ Alf Ross. **Sobre el derecho y la justicia**. “[...] *la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas esto es, que su campo de referencia es indefinido, pues consiste en un núcleo o zona central y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre*”. p. 130. Trad. livre: [...] a maior parte das palavras é ambígua e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consiste em um núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza.

Ambigüidade é a circunstância de uma mesma palavra suscitar mais de uma significação. Vaguidade é a impossibilidade de demarcação precisa da significação de um termo, normalmente em razão da existência de apresentação da realidade que descreve em variados graus de intensidade.

³⁵ Não podemos, apenas, considerar os aspectos negativos da vaguidade e da ambigüidade. A condição de ambigüidade e de vaguidade apresenta características positivas: a ambigüidade permite certa economia de palavras, já que um mesmo vocábulo é utilizado para vários significados; a vaguidade adapta-se, geralmente, ao escasso nível de precisão requerido pelas comunicações da vida cotidiana.

Como forma de se evitarem ruídos na comunicação, para que sejam, ao menos, amenizados os aspectos negativos da vaguidade e da ambigüidade, utiliza-se do processo de elucidação. O contexto também pode afastá-las.

³⁶ A título de exemplo, Marcelo Fortes de Cerqueira, na obra **Repetição do indébito tributário**, ressalta que o termo *crédito tributário* tem diversas acepções: “a) crédito tributário como direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo da obrigação tributária; b) crédito tributário como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da obrigação tributária principal; c) crédito tributário como sinônimo de obrigação tributária intranormativa; c.1) crédito tributário constituído pelo Fisco e crédito tributário constituído pelo contribuinte; d) crédito tributário como sinônimo de obrigação tributária principal; d.1) crédito tributário (principal) constituído pelo Fisco e crédito tributário (principal) constituído pelo contribuinte; e) crédito tributário como

O crédito tributário constitui um dos pressupostos básicos para que possa ocorrer a compensação, razão pela qual sua análise faz-se imprescindível, o que será detalhado quando adentrarmos especificamente no estudo da compensação tributária: adiantamos, apenas, que, sem que haja uma relação jurídica em que o sujeito passivo tenha o dever de recolher ao Estado montante a título de tributo, a ser confrontada com outra relação jurídica em que o sujeito passivo detenha direito creditório perante o Estado, não há como nascer o direito à compensação tributária.

O Código Tributário Nacional, no Título III de seu Livro Segundo, trata do crédito tributário. A análise deste Diploma Tributário revela-nos que é adotada a teoria dualista, segregando o crédito tributário da obrigação tributária³⁷. Primeiro, conforme a teoria adotada pelo citado Diploma Legal, há o nascimento da obrigação tributária; em momento posterior, surge o crédito tributário.

Ainda de acordo com o Código Tributário Nacional, no momento em que nasce a obrigação tributária, há o dever de o sujeito passivo cumprir o determinado pela legislação tributária (exemplo: pagar o tributo, cumprir os deveres formais, não rasurar documentos, admitir a fiscalização, sob pena de caracterizar embaraço à fiscalização, dentre outras determinações). Todavia, o sujeito passivo ainda não está identificado, tampouco a atividade que deve ser exercida em cumprimento à legislação tributária. Assim, origina-se uma obrigação, que ainda não é exigível, pois não apresenta seus elementos definidos

o objeto da prestação da obrigação tributária; f) crédito tributário como objeto da prestação da obrigação tributária principal” (p. 187-93).

³⁷ Cf. artigos 139 e 140:

“Artigo 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. “Artigo 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

(crédito certo, sujeito determinado). A exigibilidade, de acordo com o Diploma Tributário, só ocorrerá com o lançamento, ou seja, com a constituição do crédito tributário, em que estarão identificados a prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo e os demais elementos integrantes da relação jurídica tributária³⁸.

Nada obstante à concepção adotada no Código Tributário Nacional e ao entendimento de renomada parte da doutrina, filiamo-nos à corrente doutrinária que considera que, no momento em que surge o direito subjetivo de o Estado exigir do sujeito passivo numerário a título de tributo (direito ao crédito tributário), surge, concomitantemente, o dever correspondente do sujeito passivo de recolher o numerário ao Estado. Dessa forma, não haveria como, de maneira lógica, existir o crédito tributário sem que, ao mesmo tempo, surgisse a obrigação tributária correspondente e vice-versa, não havendo a possibilidade de se desmembrar o crédito tributário da obrigação tributária.

Nesse sentido, colacionamos a lição de José Eduardo Soares de Melo:

A leitura apressada destes textos poderia dar a impressão de que estaríamos tratando de duas distintas realidades jurídicas, nascidas em momentos diferenciados, caracterizando a teoria dualista (crédito e obrigação). Entretanto, não há condição lógica e segura para segregarem-se esses dois fundamentais componentes da relação jurídica, pois é impossível conceber a existência de obrigação sem crédito ou se supor que este ocorreria em momento ulterior³⁹.

Feitas essas considerações, ressaltamos que o estudo do crédito tributário pode envolver diversos aspectos, tais como prazo, requisitos, suspensão,

³⁸ Sobre o tema, confrontamos o posicionamento de Eduardo Domingos Bottallo: “Assim, a obrigação tributária, ao nascer, já indica o crédito tributário, que, entretanto, deve ser tornado certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto - o que é alcançado por meio do lançamento, cuja virtude consiste em acrescentar o requisito da exigibilidade à relação jurídica que emerge da ocorrência do fato impositivo”. (**Curso de processo administrativo tributário**, p. 27). Vide também: Alfredo Augusto Becker (**Teoria geral do Direito Tributário**); Hugo de Brito Machado (**Curso de Direito Tributário**, p. 198-9)

³⁹ José Eduardo Soares de Melo. **Curso de Direito Tributário**, p. 324.

exclusão, dentre outros. Diante da delimitação do estudo, restringimos a análise do crédito tributário aos aspectos que, em nosso entender, são os mais relevantes para uma maior compreensão da compensação tributária.

Nesse sentido, restringiremos a análise do crédito tributário especialmente a alguns aspectos que envolvem a sua constituição, dada a relevância desse enfoque também à compensação tributária.

2.1.1 Constituição do crédito tributário

2.1.1.1 Constituição do crédito tributário pelo Fisco

Conforme já mencionamos, o Código Tributário Nacional dedica um de seus Títulos especificamente para tratar do crédito tributário (Título VIII do Livro Segundo), traçando as hipóteses de sua constituição, suspensão, exclusão, dentre outras diretrizes.

No que tange à constituição do crédito tributário, destacamos, neste momento, o artigo 142 do Diploma Tributário, *in verbis*:

Artigo 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com o dispositivo legal indicado, a autoridade administrativa constitui, de modo privativo, o crédito tributário por meio do lançamento. Por sua vez, este é definido como o procedimento que torna possível a identificação da

“ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, da “matéria tributável”, do “montante do tributo devido” e do “sujeito passivo”⁴⁰.

A constituição do crédito tributário, conforme disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, é atividade privativa da autoridade administrativa⁴¹.

O termo “privativo”, segundo as lições de Geraldo Ataliba, significa exclusivo, ou seja, excludente de todas as demais pessoas. Ressalta o saudoso Mestre que a “exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo”⁴².

O caráter privativo do lançamento é também objeto de ressalva por José Souto Maior Borges, conforme ensinamento a seguir:

E, porque o C.T.N. não defere competência a pessoa diversa, caracteriza-se essa norma como atributiva de competência privativa da administração. Corresponde o mencionado dispositivo a uma atribuição de um poder, competência ou autorização (*Ermächtigung*), função típica do ordenamento jurídico. Essa função, em que a atribuição de poder ou competência consiste, se refere a uma determinada conduta do fisco ou, na dição do C.T.N., da autoridade administrativa competente para a prática do lançamento. A conduta do fisco é, pelo art. 142, autorizada, com o sentido de uma competência vinculada e obrigatória (§ único do art. 142)⁴³.

Verificamos, assim, que o termo “privativo” corresponde, em síntese, a “exclusivo”. Isso implica afirmar que somente a autoridade administrativa pode proceder ao lançamento para constituir o crédito tributário.

⁴⁰ Diante da delimitação deste trabalho, apenas focaremos, repise-se, os aspectos atinentes à constituição do crédito tributário que influenciam no estudo da compensação tributária. Não analisaremos, portanto, se o lançamento é procedimento ou ato administrativo, dentre outras questões relacionadas ao tema.

⁴¹ Nesse caso, o lançamento é classificado como direto ou de ofício, conforme dispõe o artigo 149 do Código Tributário Nacional.

⁴² Geraldo Ataliba. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 106.

⁴³ José Souto Maior Borges. **Lançamento tributário**, p. 67-8.

Diante do exposto, uma interpretação literal do artigo 142 do Código Tributário Nacional poderia nos induzir à conclusão de que a atividade de constituição do crédito tributário seria de competência única da autoridade administrativa: a leitura sistemática do Código Tributário Nacional, entretanto, revela-nos entendimento diverso.

Em nosso entendimento, de fato, a constituição do crédito tributário, via lançamento, constitui atividade exclusiva da autoridade administrativa; todavia, entendemos que a constituição do crédito tributário não ocorre, exclusivamente, via lançamento. Consideramos que o crédito tributário também pode ser constituído pelo particular, afirmação essa que acarreta conseqüências diretamente relacionadas, inclusive, ao processo de compensação, conforme será visto adiante.

2.1.1.2 Constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo

Conforme vimos anteriormente, o lançamento promovido pela Autoridade Administrativa é denominado “lançamento de ofício”, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o mesmo Diploma Legal destaca outra modalidade de lançamento, o “lançamento por homologação”⁴⁴. Vejamos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁴⁴ Não adentraremos, neste trabalho, na discussão relativa à terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De acordo com o dispositivo legal em comento, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é papel do sujeito passivo interpretar a legislação, observar os procedimentos e prazos previstos, apurar o *quantum* devido e proceder ao recolhimento do tributo. A Autoridade Administrativa analisará, apenas posteriormente, o procedimento adotado pelo sujeito passivo, homologando-o ou não.

Verifica-se, assim, que, diversamente do que ocorre no lançamento de ofício, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o papel desempenhado pela autoridade administrativa é o de fiscalização⁴⁵.

⁴⁵ Maria Jose Fernandes Paves ressalta que, diante do papel fiscalizador da autoridade administrativa, vem ocorrendo uma inversão dos papéis entre o contribuinte e o Fisco, veja-se: “*Esto, en cierta medida, ha supuesto una inversión de los papeles a desarrollar, en el sentido de que ahora, es el ciudadano quien debe conocer, interpretar y aplicar las normas tributarias; en tanto que los órganos de la Administración tributaria – que hasta ese momento cumplían con dichas funciones – pasan exclusivamente a vigilar el adecuado actuar de los obligados tributarios.*”. **La autoliquidación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 15-6. Tradução livre: Isto, em certa medida, pressupõe uma inversão dos papéis a desenvolver, no sentido de que agora, é o cidadão que deve conhecer, interpretar e aplicar as normas tributárias; tanto que os órgãos da Administração tributária - que até este momento cumpriam com aludidas funções - passam, exclusivamente, a vigiar o adequado ato dos contribuintes.

Neste ponto, quais são os meios que possibilitam ao Fisco proceder à fiscalização do procedimento adotado pelo sujeito passivo?

Para que o Poder Público possa fiscalizar a atividade realizada pelo sujeito passivo, foram estabelecidos os procedimentos que este deve observar ao prestar suas informações. Trata-se das denominadas obrigações acessórias, conforme terminologia utilizada no artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional⁴⁶.

Referidas “obrigações” constituem procedimentos que devem (ou não) ser realizados pelo sujeito passivo, tudo com o objetivo de auxiliar a atividade fiscalizatória do Fisco, e podem corresponder à emissão de documentos, ao preenchimento de Declarações, Livros, Formulários, Cadastros, dentre outras atividades⁴⁷.

Roque Carrazza aduz que tais atos praticados pelo sujeito passivo “foram de primeiro estudados por Renato Alessi, que os nomeou ‘poderes de contorno’. De fato, em torno do tributo emergem outras relações jurídico-tributárias, de conteúdo não patrimonial, que se consubstanciam num fazer, num não fazer ou num suportar. São os deveres instrumentais tributários, impostos pela lei (em

⁴⁶ “Artigo 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

⁴⁷ A importação de ditas “obrigações” não passou despercebida por Paulo de Barros Carvalho: “É preciso assinalar que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Por outros torneios, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de ‘deveres instrumentais’ ou ‘deveres formais’, tem como objetivo precípuo relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinários. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria”. (**Direito Tributário: linguagem e método**, p. 424).

sentido lato), seja para os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) seja para terceiros, sempre no interesse do Fisco”⁴⁸.

As atividades praticadas com o intuito de auxiliar o Fisco em seu procedimento fiscalizatório constituem condutas positivas ou negativas que, ao contrário da obrigação dita principal (o recolhimento de tributo ao Erário), não apresentam cunho econômico.

Por essa razão, a expressão “obrigação acessória” adotada pelo Código Tributário Nacional é bastante comentada pela doutrina, ora porque as atividades que constituem as denominadas obrigações acessórias não apresentam cunho pecuniário (e o termo ‘obrigação’ deriva do latim ‘*obligatio*’, que traduz a idéia de relação cujo objeto tenha conteúdo pecuniário ou passível de ter conteúdo pecuniário⁴⁹); ora porque não possuem verdadeiramente caráter acessório.

Sacha Calmon Navarro Coelho, por exemplo, discorda da terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, ressaltando que, “rigorosamente, inexistem obrigações acessórias senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente estatuídas em lei, como, v.f., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública”⁵⁰.

Tomamos a liberdade de colacionar a sua conclusão acerca do tema:

Em suma, a obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existirá toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei. As

⁴⁸ Roque Carrazza. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. p. 110-1.

⁴⁹ Neste ponto, ressalta Washington de Barros Monteiro: “A obrigação é ainda relação de *natureza econômica*; seu objeto exprime sempre um valor pecuniário. Obrigação cujo conteúdo não seja economicamente apreciável refoge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico e legal”. (**Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**, 1ª parte, p. 10 – os destaques são do autor).

⁵⁰ Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 670.

chamadas obrigações acessórias, a sua vez, não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei. Enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer⁵¹.

Por sua vez, José Souto Maior Borges manifesta entendimento contrário ao esposado por Sacha Calmon, ressaltando que as obrigações não precisam, necessariamente, ter cunho patrimonial, de modo que as condutas de fazer ou de não-fazer alguma coisa para auxílio do Fisco no procedimento fiscalizatório poderiam ser chamadas “obrigações acessórias”, como consta no Código Tributário Nacional. Considera o autor:

Ao se afirmar que a obrigação tributária principal tem valor patrimonial ou que ela corresponde a uma prestação patrimonial, o embasamento normativo dessa proposição de ciência do Direito é o art. 113, § 1º, do C.T.N. No Direito Privado brasileiro, não há norma jurídica expressa que exija serem as prestações obrigacionais de caráter patrimonial, ou avaliáveis em dinheiro. O mesmo sucede no campo do Direito Tributário. O art. 3º do C.T.N. caracteriza o tributo como uma prestação pecuniária compulsória. Mas, a obrigação tributária não é tipificada pela patrimonialidade ou valorabilidade econômica da prestação.

Os conceitos de tributo (art. 3º) e obrigação tributária (art. 113, *caput*), não são coextensivos. O tributo é só referível à obrigação tributária principal (art. 113, §1º). A obrigação tributária, diversamente, é referível tanto à espécie obrigação tributária principal, quanto à espécie obrigação tributária acessória (art. 113, §2º). Ademais, conquanto esteja excluída do âmbito do tributo a sanção de ato ilícito, no de obrigação tributária principal, ela está eventualmente inclusa (art. 113, §3º). Logo, porque o dever jurídico é especificado como obrigação acessória no C.T.N., não há como identificar-se a obrigação tributária só com a obrigação tributária principal, negando-se essa característica às obrigações acessórias, consideradas simples deveres administrativos. A obrigação não é, como visto, algo diverso do dever jurídico, porque significa apenas

⁵¹ *Idem*, p. 671.

uma especificação dele. Especificação que decorre de uma pura construção do direito positivo⁵².

Hugo de Brito Machado⁵³ discorda da crítica feita à terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, mas por motivo diverso do exposto por José Souto Maior Borges. Para o mencionado autor, as obrigações são consideradas acessórias por somente existirem em função de outras obrigações, ditas principais.

Em nosso entendimento, as obrigações acessórias constituem procedimentos que devem (ou não) ser adotados pelo sujeito passivo, no sentido de auxiliar o procedimento fiscalizatório do Fisco, constituindo, assim, prestações positivas ou negativas (condutas de fazer ou de não fazer alguma coisa). Por vezes, ainda, as denominadas obrigações acessórias devem ser cumpridas independentemente da existência de uma obrigação principal (por exemplo: apresentação da antiga Declaração de Isento, Declarações prestadas por empresas inativas ou imunes, dentre outros).

Ademais, conforme mencionamos linhas atrás, o vocábulo “obrigação” denota a existência de cunho patrimonial, de forma que compartilhamos do posicionamento quanto à impropriedade da expressão “obrigações acessórias” adotada no Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, utilizaremos a terminologia “deveres instrumentais” ou “deveres formais”: deveres que servem de instrumento para que o Fisco possa averiguar o procedimento adotado pelo sujeito passivo, auxiliando-o em sua função fiscalizatória.

⁵² José Souto Maior Borges. **Lançamento tributário**, p. 138-9.

⁵³ Hugo Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**, p. 152.

Cabe-nos ressaltar que, além de constituírem instrumentos hábeis para auxílio do Fisco na fiscalização das atividades praticadas pelo contribuinte, entendemos que determinados deveres instrumentais têm a função de constituir o crédito tributário, diante do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Nesse ponto, atentos à delimitação de nosso estudo, voltemos nossa atenção ao meio adequado para a constituição do crédito tributário no caso dos tributos de competência da União Federal.

A constituição do crédito tributário dos tributos de competência da União Federal tem como disciplina base o artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.

O dispositivo legal em comento estabelece que o documento formalizado pelo contribuinte constitui instrumento hábil para confissão e exigência do crédito:

Artigo. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

O documento editado com base em referido dispositivo legal e que tem o condão de constituir o crédito tributário pelo sujeito passivo é, atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)⁵⁴.

Assim como ocorre com o lançamento, o contribuinte, ao preencher as informações constantes da DCTF, fornece os elementos que identificam o fato jurídico tributário, o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota. Dessa forma, consideramos que o crédito tributário está constituído, pelo contribuinte, quando este presta suas informações ao Poder Público.

Por esse motivo, em nosso entender, o crédito tributário pode ser constituído pelo Fisco ou pelo particular. O Fisco, de modo privativo, constitui o crédito tributário por meio do lançamento (conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional); o particular, por sua vez, constitui o crédito tributário por meio de Declarações apresentadas à Administração Pública.

Salientamos que esse entendimento também vem sendo compartilhado no Poder Judiciário, conforme Ementa que reproduzimos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DÉBITO DECLARADO ATRAVÉS DE DCTF E NÃO-PAGO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. INEXIGÊNCIA DE DÉBITO EM DISCUSSÃO JUDICIAL E EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA DE 1%. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS DE LEI FEDERAL TIDOS POR VIOLADOS. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 284/STF.

[...].

⁵⁴ Apenas a título de informação, por exemplo, no caso das contribuições previdenciárias, as informações devem ser apresentadas por meio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP (artigo 38, § 14 da Lei nº 8.212/1991)

2. No caso de tributo lançado por homologação, a declaração do débito através de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) por parte do contribuinte constitui o crédito, sendo dispensável o lançamento.

3. Existindo tributo declarado e não pago, não merece reparo a decisão que negou a expedição de certidão negativa de débito à agravante, pois o Fisco, independentemente da prática de qualquer ato, poderá realizar a cobrança com base nas declarações do contribuinte.

[...]

5. Agravo regimental não-provido.

(Agravante: Transportadora Josp Ltda; Agravada: Fazenda Nacional - AgRg no Recurso Especial 778.403 - RS (20050145580-6; Relator Min. Mauro Campbell Marques - j. 18.12.2008, Dje 13.02.2009)⁵⁵.

Neste ponto, dentre tantos questionamentos pertinentes a esse tema, consideramos que devemos enfrentar algumas indagações que trarão reflexos ao objeto de estudo proposto: a atividade de constituição do crédito tributário pelo particular, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inibe a possibilidade de que o Fisco proceda à constituição do crédito tributário? Qualquer Declaração apresentada ao Fisco é instrumento hábil para a aludida constituição?

Conforme mencionamos linhas atrás, no “lançamento por homologação”, as atividades praticadas pelo sujeito passivo ficam sujeitas a posterior homologação pela Administração.

Dessa maneira, em seu processo de fiscalização, a Administração pode aferir que o sujeito passivo deixou de prestar informações ou as prestou de maneira inexata, averiguando, assim, ausência total ou parcial de constituição do crédito tributário. A Administração pode, ainda, apurar que, nada obstante à constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo, este não procedeu ao

⁵⁵ No mesmo sentido: STJ – 1ª Turma - REsp 985529 – Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, j. 07.08.2008, DJe 20.08.2008; STJ – 2. Turma – RESP 867.808 –Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, j. 07.08.2008, DJe 26.08.2008

pagamento dos valores declarados ou, apenas, procedeu a seu pagamento parcial.

Na hipótese de o Fisco apurar eventual montante devido que não tenha sido declarado (constituído) pelo particular, detém o poder-dever de proceder ao lançamento de referido montante, constituindo o crédito tributário para posterior cobrança, ato que, em nosso entender, decorrerá de sua função fiscalizatória, sob pena de extinção do crédito tributário pela decadência (artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional), tema que não será aqui explorado, pois fugiria à proposta do presente estudo.

Dessa forma, respondendo à nossa primeira indagação, a atividade de constituição do crédito tributário pelo particular, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não inibe o poder-dever do Fisco de constituir o crédito tributário remanescente, considerado como o montante que deixou de ser constituído pelo particular. Frisamos que a atividade do Fisco é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe, expressamente, o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Na hipótese de o Fisco aferir que, nada obstante à formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo, este tenha deixado de proceder a seu recolhimento, os valores declarados (constituídos) devem ser diretamente encaminhados para inscrição em dívida ativa para cobrança judicial⁵⁶, sob pena de extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo prescricional.

Assim pensamos por quê, se o crédito tributário já está constituído, não se mostra necessário novo ato de constituição (via lançamento) pela autoridade

⁵⁶ Nesse sentido, dispõe o artigo 5º do Decreto-lei 2.124/84, já transcrito.

administrativa. A autoridade administrativa terá, conforme já mencionamos, atividade fiscalizadora, homologando (ou não) o procedimento adotado pelo contribuinte.

Em nosso entendimento, o pressuposto básico para que a Fazenda Pública proceda à cobrança judicial do crédito tributário é que o crédito esteja devidamente constituído e inscrito em dívida ativa. A constituição, por sua vez, pode ser feita ou pelo Fisco ou pelo particular.

No que se refere à nossa segunda indagação, relativa aos instrumentos que têm o condão de constituir o crédito tributário, entendemos que não é toda e qualquer declaração apresentada pelo particular que pode cumprir esse papel, mas apenas aquelas que o próprio ordenamento jurídico assim considerar, em razão dos princípios que norteiam o sistema tributário brasileiro, em especial, mas não exclusivamente, o princípio da legalidade.

A observância à legalidade é crucial para a existência do Estado de Direito, pois não é possível o convívio social sem normas comuns que, com força coativa, regulem o comportamento humano. Pressuposto básico para a vida em sociedade é a existência de normas comuns a serem observadas por todos⁵⁷.

Assim, o respeito à legalidade não se encontra adstrito, apenas, à esfera tributária, mas é princípio que norteia todo o Sistema Jurídico Pátrio, precipuamente o Estado de Direito. Referido princípio, cabe ressaltar, foi uma das conquistas deste Estado, com o intuito de evitar a prática de atos arbitrários por partes dos governantes.

⁵⁷ O princípio da legalidade será bastante utilizado no decorrer do trabalho, quando poderemos analisar alguns de seus diversos aspectos, tais como sua destinação e interpretação. Certamente, não temos a pretensão de esgotar o tema relativo a esse princípio, de modo que apresentaremos as questões que consideramos terem mais influência na compensação tributária, objeto de estudo. Sobre a evolução histórica do princípio da legalidade e suas implicações, vide Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 206-54

O Estado de Direito possui características que podem ser analisadas do ponto de vista material e formal, conforme identificação traçada por Ruy Cirne Lima⁵⁸.

Do ponto de vista material, o Estado de Direito caracteriza-se como um Estado em que se busca desenvolver a Justiça, a Segurança Jurídica e a Paz Jurídica.

Do ponto de vista formal, o administrativista gaúcho enumera sete caracteres do Estado de Direito: o sistema dos Direitos Fundamentais; a divisão das funções; a precisa formação das normas jurídicas; a reserva da lei; a devida proporcionalidade que deve orientar toda a ação administrativa; a proteção da confiança dos destinatários da ação da Administração Pública; a necessidade de controles internos e externos para assegurar a manutenção do Estado de Direito. Sintetiza os sete caracteres em quatro princípios fundamentais: (i) Legalidade da Administração; (ii) Preeminência da lei; (iii) Reserva da lei; (iv) Supremacia da Constituição.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de modo expresso, estabeleceu, em seu artigo 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Entendemos que o termo “lei” empregado na Constituição Federal não significa, exclusivamente, a observância à lei, em seu sentido formal e estrito, mas sim, pressupõe que haja a observância a todo o ordenamento jurídico,

⁵⁸ Ruy Cirne Lima. **Princípios de Direito Administrativo**, p. 45-46.

especialmente, à Constituição Federal e aos princípios de direito, os quais podem ser, conforme já dito, implícitos ou explícitos⁵⁹.

No que se refere à compensação, atualmente, o instrumento hábil para formalizar aludido procedimento é a Declaração de Compensação (Dcomp). Conforme estabelece o artigo 74, § 6º da Lei nº 9.430/96, aludido instrumento tem o condão de constituir o crédito tributário. Todavia, diante das diversas implicações relativas à Dcomp, os aspectos atinentes à constituição do crédito tributário na compensação serão tratados posteriormente, em item específico.

Partimos, assim, ao estudo do indébito, o segundo elemento essencial para nascimento do direito à compensação tributária.

2.2 Indébito

O estudo do indébito é essencial para que possamos analisar a compensação como meio de extinção da obrigação tributária. Apenas faz-se necessária a ressalva de que, diante da delimitação do objeto de estudo, direcionaremos sua análise a questões que entendemos relevantes para a compreensão do instituto da compensação tributária, nos mesmos termos do corte também adotado no estudo do crédito tributário.

Etimologicamente, o termo “indébito” é composto do prefixo “n”, que indica “negação” + débito. Dessa forma, de acordo com a etimologia do termo, indébito corresponde a “inexistência de débito”.

⁵⁹ Marco Aurélio Greco. Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. **Compensação Tributária**, p. 9-27.

Consideramos, todavia, que o estudo do indébito transcende o significado obtido a partir de sua etimologia. Na realidade, entendemos que o indébito não corresponde, pura e simplesmente, à “inexistência de débito”. Implica a existência de um crédito do contribuinte perante o Fisco e um correspondente débito, na medida em que se refere ao montante por ele indevidamente recolhido aos cofres públicos a título de tributo.

O indébito (leia-se: direito creditório do contribuinte perante o Fisco e concomitante débito do Fisco perante o contribuinte) pode ser oriundo de diversos fatores, dentre eles: (i) o pagamento de tributo indevidamente (legislação que fundamentou o pagamento fora declarada inconstitucional, não ocorrência do fato jurídico tributário, dentre outros); (ii) equívoco (inexatidão do sujeito, do cálculo, do documento relativo ao pagamento); (iii) a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória⁶⁰.

Verifica-se, na doutrina, discussão quanto à natureza do indébito, especialmente se teria caráter tributário ou não-tributário⁶¹.

⁶⁰ Artigo 165 do Código Tributário Nacional: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” No que se refere à expressão pagamento espontâneo, assim expõe Eduardo Domingos Bottallo: “Sempre nos pareceu im procedente a crítica dirigida aos elaboradores do Código por conta da expressão ‘pagamento espontâneo’ inserida no corpo do dispositivo. Com efeito, é descabido e impensável cogitar que estes autores tivessem alguma dúvida quanto à natureza *ex lege* da obrigação tributária, que afasta a idéia de ocorrer a espontaneidade na satisfação de obrigações tributárias. Na realidade, o Código Tributário Nacional apenas cumpre, nesta passagem, a função didática de remover, do campo da repetição do indébito tributário, a possibilidade de aplicação da regra do art. 965 do CC segundo a qual ‘ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro’ (**Fundamentos do IPI**, p. 122-3, nota de rodapé n. 10).

⁶¹ Indébito não-tributário: v. Alfredo Augusto Becker (**Teoria geral do Direito Tributário**); Indébito Tributário: v. Eduardo Domingos Bottallo (**Fundamentos do IPI**); Paulo de Barros Carvalho (**Curso de Direito Tributário**); Paulo Cesar Conrado (**Compensação tributária e processo**).

Compartilhamos do entendimento de que o indébito detém natureza tributária, pois o recolhimento promovido pelo sujeito passivo foi efetuado a título de tributo, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assim, consideramos que o simples fato de ser devolvido pelo Estado não descaracteriza sua natureza tributária, o que, inclusive, justifica a subordinação dos procedimentos de devolução a diversos preceitos legais e, em caso de inobservância, assegura o direito de acesso ao Poder Judiciário.

Aportamo-nos, sobre essa discussão, às considerações tecidas por José Souto Maior Borges em Relatório elaborado para as VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Direito Tributário:

[...] quando o Código Tributário Nacional define tanto a prestação pecuniária (art. 3º) quanto a devolução da receita (art. 165 e segs.) como tributo, tem a função, pouco apercebida, de indiretamente correlacionar o *quantum* do indébito prestado, com o montante do indébito devolvido. O que o Estado devolve ao sujeito passivo, em decorrência do pagamento indevido, é então tributo, *ex vi* do art. 9º da Lei 4.320/64. Assim sendo, ao se devolver o indébito, é de receita tributária que se trata. A restituição total ou parcial do tributo não é nada mais do que uma elipse com que a lei designa a devolução da receita tributária, porque proveniente de tributo indevidamente cobrado⁶².

Ressaltamos, outrossim, que, qualquer que tenha sido o motivo que deu origem ao indébito, o Estado não pode permanecer com referido numerário em seus cofres, devendo devolvê-lo ao contribuinte.

O indébito é o pressuposto, portanto, da relação jurídica composta pelo contribuinte (como sujeito ativo – credor) e pelo Fisco (como sujeito passivo –

⁶² “Repetição do Indébito - Relatório brasileiro”, conforme citação feita na obra **Fundamentos do IPI**, de Eduardo Domingos Bottallo, p. 124.

devedor). A doutrina, inclusive, costuma utilizar-se da expressão “relação de débito do Fisco”⁶³.

Tratamos o indébito, assim, como o objeto da relação jurídica tributária que é composta, no termo antecedente, pelo contribuinte, e, no termo conseqüente, pelo Estado. O contribuinte será o detentor do direito de exigir do Estado o numerário indevidamente recolhido aos cofres públicos a título de tributo (indébito); por sua vez, o Estado será o portador do dever jurídico de devolver referido numerário ao contribuinte.

Diante da existência do indébito, o contribuinte poderá: (i) requerer a sua devolução em espécie; ou (ii) utilizá-lo para compensação o que poderá ocorrer, grosso modo⁶⁴, desde que o Estado lhe tenha um direito creditório oponível⁶⁵.

Nesses termos, para que nasça o direito à restituição, mostra-se suficiente, em síntese, a existência de apenas uma relação jurídica, integrada pelo contribuinte (na qualidade de portador do direito subjetivo de exigir a devolução, pelo Estado, do numerário indevido constante em seus cofres) e pelo Estado (na qualidade de portador do dever jurídico de devolver ao contribuinte o numerário por ele indevidamente recolhido e constante em seus cofres).

Sem termos a pretensão de adiantar o que será explicitado em tópico próprio, mas apenas com o intuito de possibilitar que seja feito um paralelo neste momento, para que nasça o direito à compensação, faz-se necessária a existência de duas relações jurídicas concomitantes: uma relação de débito do

⁶³ Paulo Cesar Conrado (**Compensação tributária**); Eurico Marcos Diniz de Santi (**Compensação e restituição de tributos**); Marcelo Fortes de Cerqueira (**Repetição do indébito tributário**).

⁶⁴ Utilizamos-nos da expressão “grosso modo”, tendo em vista que se faz necessário o cumprimento de outros requisitos previamente estabelecidos em lei, conforme veremos adiante.

⁶⁵ No caso dos tributos federais, que é foco do presente trabalho.

contribuinte perante o Fisco e de uma contraposta relação de débito do Fisco perante o contribuinte.

Assim, apenas em razão de uma relação de crédito/débito do Fisco perante o contribuinte e de uma outra relação de crédito/débito do contribuinte perante o Fisco é que nasce o pressuposto para eventual compensação⁶⁶, pois, no mínimo, para que esta seja possível, faz-se imprescindível a existência de duas relações jurídicas em que figurem, como partes, os mesmos sujeitos em posições contrapostas.

Antes de adentrarmos especificamente no estudo da compensação, analisemos os fundamentos que justificam que o Estado devolva o numerário indevidamente recolhido pelo contribuinte, ou, em outras palavras, os motivos que justificam que seja extinta a relação jurídica de débito do Fisco e a contraposta relação de crédito do sujeito passivo. Posteriormente, analisaremos, também, o artigo 166 do Código Tributário Nacional, dispositivo diretamente relacionado à extinção da relação de débito do Fisco.

2.2.1 Fundamentos que justificam a extinção da relação de débito do Fisco

Mencionamos que o Estado tem o dever de devolver o numerário indevidamente constante em seus cofres a título de tributo. Preceitos constitucionais e legais fundamentam o dever de o Estado assim proceder, sendo certo que, conforme dissemos anteriormente, havendo o indébito (crédito do

⁶⁶ Nesse sentido, Eurico Marco Diniz de Santi leciona que “sem crédito tributário ou sem débito do fisco não há de se falar em direito subjetivo à compensação. Nem de violação do direito subjetivo de compensar, pois por falta desse pressuposto fático este não se instaurou” (**Compensação e restituição de “tributos”**, p. 121).

sujeito passivo), o contribuinte pode optar pela sua devolução em espécie ou utilizá-lo para compensação com seus débitos perante o Estado⁶⁷.

A Constituição da República Federativa do Brasil, conforme citamos anteriormente, estabelece as diretrizes de atuação de todos os sujeitos de direito. Dentre essas diretrizes, encontramos os princípios cuja importância no Sistema Jurídico também foi anteriormente retratada.

Determinados princípios – vigas mestras do Ordenamento Jurídico – fundamentam o dever de que o Estado devolva o montante indevidamente recolhido a seus cofres. Destacamos, como base para a devolução do indébito, os seguintes: legalidade, moralidade, eficiência administrativa, vedação ao enriquecimento ilícito e proibição ao confisco.

2.2.1.1 Princípio da Legalidade

No que se refere ao princípio da legalidade, quando o estudamos anteriormente, ressaltamos que poderia ser examinado sob vários enfoques.

Na oportunidade em que foi primeiramente tratado, focamos sua análise sob o artigo 5º, inciso II da Carta da República, que estabelece que somente a lei pode obrigar que alguém faça ou deixe de fazer alguma coisa.

Se a Constituição Federal dispusesse sobre a legalidade apenas no artigo 5º, inciso II, seria suficiente para impor a todos a obediência à Lei. Mesmo assim, para reforçar sua importância, especialmente na esfera tributária, o Constituinte

⁶⁷ Frisamos que a aludida afirmativa se aplica à compensação, objeto de nosso estudo. Exemplificativamente, se o contribuinte tiver reconhecido o direito à devolução de ISS indevidamente recolhido ao Município de São Paulo, não terá a opção de proceder à compensação, restando-lhe, apenas, o recebimento em espécie.

expressou, no artigo 150, inciso I⁶⁸, a proibição de que a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios exijam ou aumentem tributos, sem lei que assim o estabeleça, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes - trata-se do denominado princípio da “estrita legalidade”.

O princípio da estrita legalidade é inerente ao Estado de Direito: onde prevalecer o arbítrio tributário certamente não há Estado de Direito, pois não haverá liberdade e segurança⁶⁹.

Nesse sentido, oportuna a transcrição do ensinamento de Ruy Cirne Lima sobre o Estado de Direito:

O Estado de Direito se resume, inicialmente, em dois pontos fundamentais. De um lado, os direitos fundamentais ou de liberdade, anteriores à existência do próprio Estado; de outro, a divisão dos Poderes, em Executivo, Legislativo e Judiciário, que existe para dar proteção àqueles direitos⁷⁰.

Costuma-se identificar referido princípio como *nullum tributum, sine lege*, ou seja, não há tributo sem a existência prévia de lei.

A mencionada lei deve ser editada pela pessoa política competente com a identificação dos elementos essenciais para a tributação: a conduta sujeita à incidência tributária, com a identificação do momento e espaço relevantes para nascimento da obrigação tributária, os sujeitos da relação jurídica e a grandeza do patrimônio que será tributada (base de cálculo e alíquota).

Referida competência, lembramos, é haurida do Texto Constitucional, que também a delimita.

⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

⁶⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 213.

⁷⁰ Ruy Cirne Lima. **Princípios de Direito Administrativo**, p. 43-4.

Decorre dessa afirmação o fato de que somente o Legislador, sob pena de inconstitucionalidade, pode (e deve) descrever os elementos essenciais da exação tributária, sendo-lhe vedado atribuir tal tarefa ao Poder Executivo, que poderá, apenas, regulamentar⁷¹ o já disposto na lei.

Nas palavras de Ruy Cirne Lima: “A lei sobrepõe-se ao regulamento, como o essencial ao acidental, o duradouro ao transitório”⁷².

No Código Tributário Nacional, a necessidade de que a lei identifique todos os elementos essenciais à tributação consta de forma expressa, em seu artigo 97, *in verbis*:

Artigo 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o tratado disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁷¹ Valiosas, para elucidação da afirmação, são as palavras de Roque Carrazza: “[...] nenhum regulamento, no Brasil, pode modificar ou ab-rogar qualquer lei tributária. Nem, tampouco, suspender ou adiar a execução da mesma.

Demais disso, lhe é proibido estabelecer normas tributárias ou prescrições concernentes a matérias que só devem ser reguladas pela Carta Magna ou que importem no exercício de funções privativas do legislador. Segue-se do considerado, que o regulamento, entre nós, não pode invadir os domínios constitucionalmente reservados ao legislador, o que, de resto, reafirma o princípio da superioridade da lei e da Constituição.

O regulamento, em nosso sistema jurídico, deve estar sempre subordinado à lei tributária à qual se refere, devido à proeminência desta sobre ele. Portanto, deve guardar, em cotejo com ela, uma relação de absoluta compatibilidade.” (**O regulamento no Direito Tributário Brasileiro**, p. 103).

⁷² Ruy Cirne Lima. **Princípios de Direito Administrativo**, p. 77.

Ao nos debruçarmos sobre o artigo 97 do Código Tributário Nacional, ainda que de maneira sucinta, podemos verificar que o princípio da estrita legalidade pressupõe: (i) um requisito de natureza formal - existência prévia de lei de natureza ordinária⁷³ que institua ou aumente o tributo; (ii) um requisito de natureza material - conteúdo da lei que trate da matéria.

Por essa razão, o princípio da estrita legalidade, em nosso sistema jurídico, encerra o *princípio da reserva absoluta de lei*⁷⁴ (instituição ou aumento de tributo condicionada à necessidade de prévia lei ordinária editada pela pessoa política competente) e o *princípio da tipicidade*⁷⁵ (conteúdo da lei ordinária, que deve estabelecer os critérios mínimos da tributação).

A exigência de “reserva absoluta”, ressalta Alberto Xavier⁷⁶, “transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”.

Nesses termos, a lei determina que o sujeito passivo deve entregar, aos cofres do Estado, parcela determinada de sua propriedade a título de tributo. Dessa forma, no momento em que o contribuinte entrega aos cofres públicos

⁷³ No que se refere à natureza ordinária da lei que institui ou majora o tributo, colacionamos o ensinamento de Roque Carrazza: “Estamos percebendo que a lei, no direito tributário brasileiro, assume uma importância ainda maior que noutras searas jurídicas. Em linhas gerais, só ela pode disciplinar questões que girem em torno da criação e extinção de tributos. É a fonte de produção primária por excelência de normas tributárias, abaixo apenas da Constituição Federal. [...]”

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma *interpretação sistemática* do Texto Magno revela que só *lei ordinária* (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo, só a lei - tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidades exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos.” (**Curso de Direito Constitucional Tributário**, 22.ed. p. 248-249).

⁷⁴ Terminologia utilizada conforme Alberto Xavier (*Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma antielisiva*, p. 17).

⁷⁵ Terminologia utilizada conforme Sacha Calmon Navarro Coelho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*).

⁷⁶ Alberto Xavier. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma antielisiva**, p. 18.

parcela superior à estabelecida em lei, a tributação não estará de acordo com os limites nela delineados, ocasionando, por conseguinte, o excesso de tributação e ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Cumpre-nos ressaltar que, por vezes, o numerário recolhido pelo sujeito passivo é exatamente aquele descrito em lei. Ocorre que referida lei pode ser considerada inconstitucional, ocasião em que o numerário recolhido será considerado indevido e, por conseqüência, o sujeito passivo passará a ser portador do direito subjetivo de pleitear a sua devolução.

Outros preceitos que, em nosso entender, fundamentam o dever de que o Estado devolva o numerário indevidamente constante em seus cofres, são os princípios da moralidade e da eficiência administrativas.

2.2.1.2 *Princípio da Moralidade*

O princípio da moralidade está expresso no *caput* do artigo 37 da Constituição da República⁷⁷.

A moralidade, no atual Texto Constitucional, decorre do artigo 3º, inciso I, que prescreve constituir objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Não seria possível a construção de uma sociedade justa sem a observância, pela Administração Pública, de postulados éticos⁷⁸.

⁷⁷“Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

⁷⁸ Ruy Cirne Lima. **Princípios de Direito Administrativo**, p. 54.

Ensina Marco Aurélio Greco⁷⁹ que referido princípio “não olha para o interior do Ser Humano, mas para o seu exterior, onde se encontram os destinatários da sua ação, ou seja, aqueles que poderão sofrer as injustiças da sua conduta”. Exigir um comportamento moral, continua referido doutrinador, “é exigir que a conduta se volte para o destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo equilíbrio buscado pela própria norma”⁸⁰.

Nesses termos, a moralidade é preceito que, independentemente de sua previsão expressa, deve ser sempre observado.

Lúcia Valle Figueiredo⁸¹ aponta, inclusive, a preocupação do Prof. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello quanto à observância da moralidade pela Administração, 10 (dez) anos antes do advento da Constituição Federal de 1988:

O caríssimo e saudoso Prof. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello também considerava a moralidade como princípio da Administração Pública. Assim é que, em sua monografia *Da Licitação* (1978), dez anos antes da Constituição democrática de 1988, já averbava: ‘Sujeita-se, também, à ordem moral, metajurídica’ (está a se referir à licitação), ‘mas a que toda ciência prática, do agir humano, se acha *subalternada*, embora independente dela, tendo em vista o fim de cada uma de harmonizar-se com o daquela, qual seja, a *honestidade de propósitos*, e, no caso, portanto, o princípio da *moralidade administrativa*, da probidade administrativa. Por certo, não é princípio peculiar do Direito Administrativo, mas de toda atividade humana, e, assim, da negocial, a que se há de ligar razões de utilidade econômico-financeira e de moralidade’.

⁷⁹ Marco Aurélio Greco. Devolução *ex officio* de tributo indevido: Dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária In: **Compensação Tributária**, p. 20.

⁸⁰ Idem, mesma página.

⁸¹ Lúcia Valle Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*, p. 56. Os grifos são do autor.

O princípio da moralidade “vai corresponder ao conjunto de regras de conduta da Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são consideradas os *standards* comportamentais que a sociedade deseja e espera”⁸².

Marçal Justen Filho⁸³ também nos presta sua valiosa colaboração quanto ao princípio da moralidade:

A moralidade pública [...] exclui a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio. Não se torna válida a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público. O Estado não existe para buscar satisfações similares à que norteiam a vida dos particulares [...] O Estado não pode ludibriar, espoliar ou prevalecer-se da fraqueza e ignorância alheia. Não se admite que tal ocorra nem mesmo dentro dos limites em que seria lícito ao particular atuar.

A moralidade administrativa “integra o Direito como elemento indissociável na sua aplicação e na sua finalidade, erigindo-se em fator de legalidade”⁸⁴.

Das lições reproduzidas, as quais certamente não esgotam o estudo do princípio em foco, podemos extrair que a moralidade administrativa garante que os administrados não sejam prejudicados em razão da conduta do Estado, que os pode atingir, de maneira direta, ou, indireta. Assim, a moralidade visa a garantir que o Estado não aja, quer seja para beneficiar, quer seja para prejudicar alguém. A moralidade está, ainda, umbilicalmente ligada à legalidade, ou seja, a manutenção nos cofres do Estado de tributo que não tenha sido recolhido de

⁸² Lúcia Valle Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. p. 57.

⁸³ Marçal Justen Filho. *O princípio da moralidade pública e o direito tributário*, p. 73 citado por Eduardo Domingos Bottallo, **Fundamentos do IPI**, p. 98.

⁸⁴ Hely Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 92.

O Administrativista ainda ressalta o reconhecimento pelo Poder Judiciário da necessária observância à moralidade. São suas palavras: “Daí por que o TJSP decidiu, com inegável acerto, que ‘o controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo; mas por legalidade ou legitimidade se estende não só a conformação do ato com a lei, como também com a moral administrativa e com o interesse coletivo.

Com esse julgado pioneiro, a *moralidade administrativa* ficou consagrada pela Justiça como necessária à validade da conduta do administrador público”.

acordo com os estritos ditames da legalidade, configura conduta imoral do Estado.

2.2.1.3 *Princípio da Eficiência*

Prosseguindo no exame do artigo 37 da Carta da República, deparamo-nos com outro preceito que, em nosso entender, também justifica a necessidade de o Estado devolver o numerário indevidamente recolhido aos cofres públicos: o princípio da eficiência.

Referido princípio foi expressamente consignado no Texto Constitucional (artigo 37, *caput*) apenas em junho de 1998, com a edição da Emenda Constitucional nº 19. Todavia, consideramos que tal preceito, implicitamente, já deveria ser observado, pois se refere à busca, pelo Poder Público, dos melhores resultados, sem desperdício de tempo, de numerário e de pessoal, objetivo que, por intuição, inferimos que deve permear qualquer atividade que tenha um fim.

Nesse sentido, destaca Lúcia Valle Figueiredo⁸⁵: “É de se perquirir o que muda com a inclusão do princípio da eficiência, pois, ao que se infere, com segurança, à Administração Pública sempre coube agir com eficiência em seus cometimentos”.

A eficiência das ações pela Administração é meta inerente do Estado Social, uma das características do Estado Brasileiro.⁸⁶

⁸⁵ Lúcia Vale Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**, p. 64.

⁸⁶ Neste sentido, elucida Ruy Cirne Lima: “O segundo objetivo do Estado Social é o da eficiência da ação (*handlungseffizienz*), que significa a eficácia das medidas a serem tomadas para a realização do primeiro objetivo, no que concerne ao tempo, à sua abrangência e ao seu conteúdo. A Administração Pública deve ser eficiente no campo das prestações devidas pelo serviço público. No âmbito das prestações administrativas, esse princípio significa eficiência dos serviços prestados” (**Princípios de Direito Administrativo**, p. 49).

Atinge-se a eficiência administrativa mediante o emprego dos recursos e dos meios disponíveis para satisfazer, da melhor maneira possível, as necessidades coletivas⁸⁷.

Visando, ainda, a aprimorar os meios eficazes da conduta do Estado, o princípio em questão foi alçado a preceito constitucional também por meio da Emenda Constitucional nº 45, que acrescentou o inciso LXXVIII ao artigo 5º, estabelecendo que, seja no âmbito judicial seja no âmbito administrativo, é assegurada a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação⁸⁸.

Assim, à medida que o Estado deve agir com ética e com eficiência, não pode manter o numerário indevido em seus cofres; ao revés, deve promover meios eficazes e céleres para que o contribuinte possa reaver aludido numerário.

2.2.1.4 Direito de propriedade e vedação ao confisco

A necessidade de que o Estado devolva o numerário a ele indevidamente recolhido também se justifica, em nosso entender, em razão da garantia ao direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988) e da proibição ao confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988).

⁸⁷ José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 671-672.

⁸⁸ Neste sentido, antes mesmo da alteração constitucional, o artigo 49 da Lei nº 9.784/99 - que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal - já dispunha:

“Artigo 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”.

Também encontramos previsão que assegura a razoável duração do processo na Lei nº 11.457/07 - que institui a Secretaria da Receita Federal do Brasil: “Artigo 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

O direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988) fundamenta o dever da devolução do montante indevidamente recolhido, na medida em que o contribuinte não pode ter sua propriedade tolhida de maneira arbitrária ou indevida. Há limitações ao direito de propriedade do particular, as quais somente são legítimas se respeitadas as hipóteses legais autorizadoras, para que não haja extrapolação do poder estatal ⁸⁹.

Neste sentido, colacionamos a lição de Celso Ribeiro Bastos⁹⁰:

A propriedade tornou-se, portanto, o anteparo constitucional entre o domínio privado e o público. Nesse ponto reside a essência da proteção constitucional: é impedir que o Estado, por medida genérica ou abstrata, evite a apropriação particular dos bens econômicos ou, já tendo esta ocorrido, venha a sacrificá-la mediante um processo de confisco.

Considerando, assim, que o sujeito passivo somente pode ter o seu direito de propriedade restringido nos precisos e expressos limites da tributação, no momento em que o valor recolhido aos cofres públicos supera o referido limite, a manutenção do montante indevidamente recolhido é interferência indevida e inaceitável no direito de propriedade.

Umbilicalmente relacionado à indevida interferência do Estado na propriedade do contribuinte está a proibição ao confisco.

O artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, estabelece que é vedada a instituição de tributo com efeito de confisco. Muito embora referido dispositivo legal disponha especificamente acerca da vedação da criação de

⁸⁹ A desapropriação e a tributação são, exemplificativamente, meios legítimos de interferência no direito de propriedade.

⁹⁰ Celso Ribeiro Bastos. **Comentários à Constituição do Brasil**, v.2, p. 129.

tributo com efeito confiscatório, a proibição ao confisco transcende os limites fiscais.

A vedação ao confisco deve ser interpretada como uma violação ao direito de propriedade de modo geral, conforme ensinamento de Celso Ribeiro Bastos⁹¹:

Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário – e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas do erário -, transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expressão “efeito” de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário.

Consideramos, então, que o Estado se apodera de patrimônio do contribuinte de maneira ilegítima quando mantém numerário indevido em seus cofres, o que configura a prática confiscatória vedada pelo Sistema Jurídico Pátrio e justifica, portanto, seu dever de devolução.

2.2.1.5 Vedação ao enriquecimento ilícito

A vedação ao enriquecimento ilícito -- também designada vedação ao enriquecimento sem causa -- é outro motivo que, em nossa opinião, justifica a ilegitimidade de manutenção do montante indevidamente recolhido nos cofres do Estado. Por se tratar de montante indevidamente recolhido aos cofres públicos, o enriquecimento do Estado ocorre de modo ilícito.

⁹¹ Celso Ribeiro Bastos. *Comentários à Constituição do Brasil*, v.6, p. 164-5.

O direito pátrio não renega a possibilidade de enriquecimento, mas não admite o enriquecimento ilegítimo, às custas de outrem sem motivo jurídico a lhe dar suporte⁹².

Trata-se de princípio geral de Direito que impõe a proibição de que o patrimônio de uma pessoa seja acrescido, em detrimento do patrimônio de outrem, quando ausente uma justificativa legítima. Aludido princípio, de indiscutível relevância no direito brasileiro, foi finalmente positivado no Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), quando ganhou um capítulo sobre o tema, designado “Do Enriquecimento sem Causa”⁹³.

O artigo 884 estabelece que “aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

Sem embargo da expressa previsão em 2002, a vedação ao enriquecimento ilícito já era um princípio consagrado no Direito Romano, tendo sido consolidado por Justiniano no Digesto: “*Naturae aequum est, neminem cum alterius detrimento et injuria, fieri locupletionem*”⁹⁴.

Aludida disposição está fundada no preceito *nemo potest locupletari detrimento alterius* ou *nemo debet ex aliena jactura lucrum facere* (ninguém pode locupletar-se às custas de outrem).

⁹² Sobre o tema, consideramos importante destacar a lição de Washington de Barros Monteiro: “Urge frisar, todavia, que nem todo enriquecimento é condenado e sim, exclusivamente, o *injusto*, sem causa lícita ou jurídica. O enriquecimento ilícito consiste no ganho sem causa. Verifica-se ele não só quando recebemos alguma coisa sem motivo justo (*condictio indebiti, condictio sine causa, causa data non secuta*), como quando, sem causa legítima nos libertamos de uma obrigação com dinheiro alheio”. (**Curso de direito civil: direito das obrigações**, 2.^a parte, p. 433; os grifos são do autor).

⁹³ Parte Especial - Livro I - Do Direito das Obrigações - Título VII - Dos Atos Unilaterais - Capítulo IV - Do Enriquecimento sem causa - artigos 884 a 886.

⁹⁴ Cf. Washington de Barros Monteiro. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações**, 2.^a parte, p. 439.

Desse modo, mesmo antes da expressa disposição legal - e ainda que atualmente não houvesse tal previsão expressa -, é certo que a vedação ao enriquecimento ilícito sempre foi um preceito adotado pelo Sistema Jurídico Pátrio, de modo que a simples ausência de previsão expressa não poderia causar a presunção de convalidação do enriquecimento sem causa legítima.

Os preceitos indicados, conforme afirmamos, fundamentam o dever de que o Estado devolva o numerário indevido constante em seus cofres.

Fundamentam, assim, o próprio instituto da compensação tributária, conforme sintetiza Aroldo Gomes de Mattos:

[a compensação] é um valioso instrumento jurídico, que surtiu na área tributária objetivando indenizar administrativamente os contribuintes dos excessos arrecadatários, quer cometidos por erro de fato ou erro de direito, como alternativa ao demorado, obsoleto e ultrapassado processo judicial de repetição de indébito. Sua sistemática há de ser simples, objetiva e eficaz, materializando o dever do Estado de ressarcir as quantias que recebeu indevidamente. Decorre esse dever do princípio implícito da justiça fiscal (CF, preâmbulo), da estrita legalidade (idem, art. 5º, c/c 150, inc. I), do direito de propriedade (idem, art. 5º, inc. XXII), da moralidade dos atos da administração pública (idem, art. 37), e da responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros (idem, art. 37, § 6º c/c art. 159, do CC)⁹⁵.

Feita essa análise, passemos ao estudo do artigo 166 do Código Tributário Nacional, dispositivo legal que está intimamente relacionado à extinção da relação de débito do Fisco perante o contribuinte.

⁹⁵ Aroldo Gomes de Mattos. Ação de repetição de indébito: possibilidade de opção pela compensação e o prazo para seu exercício. **Problemas de processo judicial tributário**, v. 2, p. 21.

2.2.2 A extinção da relação de débito do Fisco e o artigo 166 do Código Tributário Nacional

No que tange à extinção da relação de débito do Fisco perante o contribuinte, entendemos que, dentre os artigos 165 a 168 do Código Tributário Nacional, um deles merece atenção especial, diante da proposta de nosso estudo.

Referimo-nos, neste momento, ao “polêmico preceito contido no art. 166 do CTN”⁹⁶, nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo, que apresenta a seguinte redação:

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

Certamente, o exame aprofundado do artigo 166 do Código Tributário Nacional daria azo a um novo trabalho. Por esse motivo, nada obstante não poderemos deixar de tratar de referido dispositivo legal nesta oportunidade, nossa análise, nesse momento, não esgota o tema. Selecionamos, assim, alguns pontos essenciais para que não fuçamos da nossa proposta de estudo.

Feita essa ressalva, verifica-se a menção do dispositivo legal em comento a “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”.

⁹⁶ Eduardo Domingos Bottallo. **Fundamentos do IPI**, p. 130.

Os tributos que comportam a transferência do respectivo encargo financeiro são rotulados, pelas Ciências Econômicas, como “tributos indiretos”; os tributos que não comportam aludida transferência são identificados como “tributos diretos”.

Elucidando, os tributos “*diretos*” são aqueles suportados pelo próprio contribuinte, o qual é denominado contribuinte de *jure* (contribuinte de direito); os tributos “indiretos” são aqueles transferidos, pelo contribuinte de *jure*, a outrem, que, efetivamente suporta o encargo (denominado contribuinte de fato), em razão da repercussão econômica⁹⁷.

Estudamos, anteriormente, que o Direito Tributário Pátrio é regido, precipuamente, pelo princípio da estrita legalidade, o qual, inclusive, costuma ser identificado como *nullum tributum sine lege*.

Nesse sentido, para efeitos de obrigação tributária, o relevante é verificar se ocorreu, no mundo fenomênico, o comportamento descrito na lei, em outras palavras, a subsunção do fato à conduta legal e hipoteticamente descrita que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Dessa forma, entendemos que a “transferência do respectivo encargo financeiro” é irrelevante para efeitos de identificação da obrigação tributária.

Nada obstante à tal fato, não podemos ignorar a existência do artigo 166 do Código Tributário Nacional e a classificação adotada, ainda que amparada em critérios econômicos, especialmente diante do posicionamento da Suprema Corte.

⁹⁷ Amparados por renomada doutrina, entendemos que, nada obstante a classificação dos tributos em diretos e indiretos possa ser útil para a Economia ou para a Ciência das Finanças, não encontra respaldo jurídico: Geraldo Ataliba (**Hipótese de incidência tributária**); Cléber Giardino (*apud* Geraldo Ataliba); Eduardo Domingos Bottallo (**Fundamentos do IPI**); Roque Carrazza (**ICMS**).

Com efeito, em 13 de dezembro de 1963, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 71, *in verbis*:

Súmula nº 71. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Diante de referida Súmula, em nosso entender, restou tolhido o direito de o contribuinte pleitear a devolução do montante indevidamente recolhido, no caso dos tributos indiretos, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial. O Poder Judiciário, entendemos, “legitimou” o locupletamento indevido do Estado, pois reconhece que ainda que o pagamento tenha sido indevido, ou seja, ainda que haja indébito, o contribuinte não tem o direito de reaver aludido numerário.

Buscando, assim, amenizar⁹⁸ a legitimação do locupletamento ilícito do Estado, em 3 de dezembro de 1969, a Corte Suprema editou a Súmula nº 546, conforme segue:

Súmula nº 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte de fato o *quantum respectivo*⁹⁹.

Dessa forma, nada obstante a fazermos parte do coro da renomada doutrina quanto à ilegitimidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional, pois a exigência da prova de que o contribuinte assumiu o ônus financeiro ou a autorização do terceiro para pleitear a restituição adota critérios que não se coadunam com o Direito e, ainda, inviabilizam o direito de reaver o montante indevidamente recolhido, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal leva-nos

⁹⁸ Conforme lição de Eduardo Domingos Bottallo, o “enunciado n. 546, portanto, apenas amenizou a inflexibilidade da jurisprudência que o precedeu, sem, entretanto, afastá-la, como seria desejável”. **(Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional, p. 256)**

⁹⁹ Para verificação dos precedentes que deram origem aos enunciados das Súmulas nºs. 71 e 246, vide Restituição de Impostos Indiretos, de Eduardo Domingos Bottallo.

a ultrapassar tal barreira e tecer outras considerações, pois é dispositivo considerado válido.

Sob a ótica da repercussão econômica, todo e qualquer tributo repercute, ou seja, todo e qualquer tributo comporta a transferência do respectivo encargo financeiro. O IPTU, o Imposto sobre a Renda, as Taxas de Limpeza, tributos rotulados pela Economia como sendo “diretos”, integram ou podem vir a integrar os custos fixos das empresas e, por este motivo, têm ou podem vir a ter seus valores incorporados ao preço final dos produtos, mercadorias ou serviços que elas oferecem a terceiros¹⁰⁰.

Sob tal visão, portanto, o contribuinte não teria direito à restituição de qualquer tributo indevidamente recolhido, ou seja, o Estado permaneceria com o montante indevido em seus cofres, em total afronta a todos os dispositivos constitucionais e legais anteriormente mencionados que justificam a devolução do indébito.

Por esta razão e diante do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, verifiquemos quais seriam, então, as situações alcançadas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Parafraseando Carlos Maximiliano, devemos interpretar o artigo 166 do Código Tributário Nacional “inteligentemente”¹⁰¹.

Nesses termos, atentemo-nos que o artigo 166 refere-se aos tributos que comportem, “por sua natureza”, a transferência do encargo, ou seja, aos tributos que, por força legal, comportem a transferência do encargo a terceiro. Devemos

¹⁰⁰ Roque Carrazza. **ICMS**, p. 421, parafraseando Alfredo Augusto Becker.

¹⁰¹ Carlos Maximiliano. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 80.

analisar, assim, não apenas a repercussão econômica, mas, sim, a repercussão jurídica, ou seja, aquela decorrente de imposição legal.

Socorrendo-nos, novamente, da valiosa lição de Eduardo Domingos Bottallo, o artigo 166 do Código Tributário Nacional teria como alcance, exclusivamente, a restituição dos tributos cuja lei outorga ao contribuinte ‘de jure’ o direito de receber de determinada pessoa o reembolso do montante por ele pago, ou de reter, de valor eventualmente devido a terceiro, o montante do tributo a pagar¹⁰², ou seja, nem todos os tributos rotulados como indiretos pela Economia devem se submeter ao artigo 166 do Código Tributário Nacional¹⁰³. A repercussão, para efeitos de submissão ao artigo 166 em comento, deve ser jurídica.

Ainda no que tange ao artigo 166 do Código Tributário Nacional, levando-se em consideração, o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, concordamos com Roque Carrazza que a prova da repercussão não se faz necessária quando o pleito do contribuinte é a “compensação (mediante *lançamento a crédito em contas gráficas* das respectivas contabilidades fiscais, o que pode ser feito pelo próprio contribuinte, com apoio no [...] *princípio da não cumulatividade*”¹⁰⁴.

Nesse sentido, entendemos que, de fato, o direito ao creditamento não poderia estar condicionado ao cumprimento do artigo 166 do Código Tributário Nacional, pois se trata de direito exercido na sistemática da não-cumulatividade,

¹⁰² Eduardo Domingos Bottallo. **Repetição do indébito e compensação tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional**, p. 258-9.

¹⁰³ Consideremos a conclusão do renomado doutrinador: “Tributos, embora rotulados de ‘indiretos’ por outros padrões, mas cujo regime legal não seja de molde a ensejar a criação de relações jurídicas que, especificamente, autorizem o contribuinte ‘de jure’ a transferir seu ônus financeiro a terceiro, não podem ter sua restituição condicionada à regra do art. 166 do Código Tributário Nacional”. (**Repetição do indébito e compensação tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional**, p. 262).

¹⁰⁴ Roque Carrazza. **ICMS**, p. 417.

em que não se pode exigir qualquer espécie de prova da repercussão, dado que aludido direito decorre da Constituição Federal de 1988.

Esse entendimento, salientamos, era compartilhado, inclusive, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Referida Corte admitia que, nos casos em que o contribuinte buscava o direito ao creditamento e não à repetição do indébito, não se fazia necessário observar o enunciado do artigo 166 do Código Tributário Nacional¹⁰⁵.

Deve-se consignar, todavia, que, nada obstante à existência de decisões recentes¹⁰⁶ que consideram que o artigo 166 do Código Tributário Nacional não se aplica às hipóteses em que se pleiteia o amparo jurisdicional ao direito ao creditamento, os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça vêm se posicionando no sentido de que, mesmo nos casos em que se pleiteia o direito ao creditamento, deve ser observado o artigo 166 do Diploma Tributário¹⁰⁷, pois deve ser analisado o fundamento do pleito do contribuinte. Caso a natureza do direito ao crédito seja revestida das características do indébito, o artigo 166 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado.

Estudados os requisitos essenciais inerentes ao pressuposto básico para que possa ocorrer a concomitante extinção de obrigações contrapostas - crédito e indébito tributários - passemos ao estudo dos demais aspectos pertinentes à compensação.

¹⁰⁵ Resp 426.845/SP; Resp 433.670/SP.

¹⁰⁶ Resp 809.728 - 2.^a Turma - julgamento realizado em 16 de dezembro de 2008 - DJe 13/02/2009.

¹⁰⁷ AgRg na Petição nº 6.555-SP - julgamento realizado em 16 de fevereiro de 2009 – DJe 05/03/2009: “[...] 3. O *“Creditamento de ICMS”*, como requer a agravante, nada mais é do que vantagem financeira, que muito se assemelha à repetição de indébito, merecendo, portanto, igual tratamento. Precedente: AgRg nos EREsp 728.325/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 14.5.2008, DJe 26.5.2008”.

CAPÍTULO III

COMPENSAÇÃO

3.1 Aspectos gerais

O estudo do tema revela-nos que o vocábulo “compensação” tem origem na expressão *pensare cum, pensare rem aliquam cum aliqua*, que pode ser traduzida por “pesar na balança uma coisa com a outra para ver se o peso é igual”¹⁰⁸.

Assim, o conceito de compensação amolda-se à idéia de comparação, mediante a qual se verificaria a equivalência entre os objetos comparados.

No que se refere ao significado atribuído ao vocábulo “compensação”, o Dicionário Houaiss¹⁰⁹ indica que, na seara jurídica, deve ser considerada a

¹⁰⁸ J. M. de Carvalho Santos. In: **Código Civil Brasileiro interpretado**, p. 215.

¹⁰⁹ Cf. Item 13.

O **Dicionário Eletrônico Houaiss** apresenta 17 significados para o termo “compensação”. Os exemplos de utilização do termo não serão colacionados: 1. ato ou efeito de estabelecer ou de restabelecer o equilíbrio entre duas coisas que se complementam ou que são antagônicas. 2. qualidade ou estado de igual; paridade, equilíbrio. 3. Derivação: por metonímia.o que compensa (vantagem, sorte etc.); benefício, recompensa, vantagem, lucro. 4. Rubrica: economia. operação de confrontar globalmente créditos e débitos de títulos diversos de estabelecimentos bancários ou outros, de modo a só se liquidarem os saldos. 5. Rubrica: economia. operação de utilizar uma câmara de compensação para regularizar movimentos de capital. 6. Rubrica: contabilidade. processo de liberação do valor de um cheque que, emitido por um banco, foi depositado em outro. 7. Rubrica: física. ato ou efeito de sujeitar, compensando, as variações de determinados aparelhos ou mecanismos, ou de melhorar o seu desempenho por meio de regulagem de dispositivo suplementar. 8. Rubrica: fisiologia. processo pelo qual o organismo contrabalança qualquer defeito ou problema estrutural ou funcional. 9. Rubrica: fisiologia. reação do organismo tendente a restabelecer o equilíbrio alterado por um defeito estrutural ou funcional. 10. Rubrica: fisiologia. manutenção de um fluxo sanguíneo adequado, sem sintomas de exaustão, operado por mecanismos cardíacos e circulatórios (p.ex., taquicardia ou hipertrofia cardíaca) ou pelo aumento do volume do sangue, por retenção de sódio e água. 11. Rubrica: fisiologia. na visão, fenômeno de adaptação que faz com que as sombras apareçam menos escuras e os pontos luminosos menos brilhantes do que são. 12. Rubrica: fisiologia.no campo das sensações, processo pelo qual um estímulo anula, parcial ou totalmente, outro estímulo, ou quando dois estímulos neutralizam-se reciprocamente. 13. Rubrica: termo jurídico. anulação recíproca de obrigações exigíveis entre devedores, obrigados entre si, mediante prestações mútuas de valores equivalentes. 14. Rubrica: termo de marinha. ato ou efeito de compensar uma agulha magnética de bordo. 15. Rubrica: psicanálise.reação inconsciente de contrabalançar uma deficiência ou uma inferioridade real ou imaginária, ou de compensar alguma falta, ou perda de características pessoais ou de status, pela procura de satisfação através de um comportamento

“anulação recíproca de obrigações exigíveis entre devedores, obrigados entre si, mediante prestações mútuas de valores equivalentes”.

Pontes de Miranda também retrata o modo comparativo da compensação, vejamos:

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*, Modestinho, L.1, D., de *compensationibus*, 16,2). Compensam-se crédito e dívida. Um vai a um prato; o outro, ao outro prato da balança¹¹⁰.

De Plácido e Silva¹¹¹ destaca que o vocábulo “compensação” decorre do latim *compensatio*, de *compensare* (contrapesar, contrabalançar) e indica a ação de serem anotadas as obrigações devidas reciprocamente por duas pessoas, a fim de que, pesadas as de uma e pesadas as de outra, promova-se a verificação de qual delas deve ser compelida a cumpri-las somente na parte que não se comportou na obrigação que lhe competia exigir.

Nesses termos, utilizando-nos das lições destacadas, verificamos que, além do sentido de comparação, a compensação guarda, ainda, aspecto relativo ao cumprimento de uma obrigação.

Consideramos que a compensação é o encontro de contas de sujeitos que, concomitantemente, ocupam as posições de credor e de devedor, reciprocamente, ocasionando a extinção de ambas as obrigações, no limite da correspondência entre os valores.

substitutivo. 16. Rubrica: psicanálise. na teoria de Sigmund Freud, esforço para anular a consciência dolorosa de determinada deficiência de comportamento ou de personalidade. 17. Rubrica: psicologia. na teoria adleriana, esforço para sobrepujar o complexo de inferioridade.

¹¹⁰ Pontes de Miranda. **Tratado de Direito Privado**, tomo XXIV, p. 305.

¹¹¹ De Plácido e Silva. **Vocabulário jurídico**, p. 318.

Dessa forma, para que possa haver compensação é necessário, no mínimo, que os sujeitos sejam, ao mesmo tempo, credores e devedores um do outro, de maneira que coexistam duas relações jurídicas simultâneas e contrapostas.

Conforme já mencionamos, no Ordenamento Jurídico pátrio, apenas os sujeitos de direito são titulares de direitos e de obrigações. Por essa razão, na relação jurídica tributária, assim como ocorre em todas as demais relações jurídicas, os sujeitos constantes dos seus termos (antecedente e conseqüente) necessariamente serão sujeitos de direito.

Na relação jurídica, os sujeitos de direito estão conectados em razão de um mesmo objeto. Ao mesmo tempo em que um sujeito é titular de um direito, o outro sujeito é o titular do dever correspondente. Os dois sujeitos estão, portanto, coobrigados entre si. Kelsen ressalta que

“dizer que dever e direito se correspondem significa que o direito é um reflexo do dever, que existe uma relação entre dois indivíduos dos quais um é obrigado a uma determinada conduta em face do outro”¹¹².

Na relação jurídica tributária, nosso objeto de estudo, é a União Federal que detém o direito de exigir que o contribuinte entregue a seus cofres numerário a título de tributo; por sua vez, como o direito é um reflexo do dever, utilizando-nos das lições de Kelsen, o dever corresponde à conduta do contribuinte de recolher numerário a título de tributo aos cofres da União Federal. Referido numerário a título de tributo, que constitui o objeto da relação, é o que denominamos ‘crédito tributário’, conforme já analisamos.

¹¹² Hans Kelsen. **Teoria pura do Direito**, p. 183.

Na relação contraposta, o contribuinte detém o direito de exigir que a União Federal lhe devolva o indébito; por sua vez, a União Federal tem o dever de devolver o numerário indevidamente recolhido (indébito) ao contribuinte.

Verificada a existência dessas duas relações jurídicas, faz-se, então, a comparação (característica que sempre foi ressaltada, conforme mencionamos linhas atrás): sendo débitos e créditos de valores iguais, há a extinção total de ambas as obrigações; havendo crédito superior a débito, ocorrerá a extinção das dívidas até o limite do encontro de contas, permanecendo, assim, apenas uma das relações, exatamente pelo saldo remanescente.

Tratando, especificamente, da compensação tributária, feito o encontro de contas, extingue-se o direito do Fisco de exigir o numerário devido a título de tributo e o contraposto dever de o contribuinte levar aos cofres públicos referido numerário; ao mesmo tempo, extingue-se o dever do Fisco de devolver ao contribuinte o numerário recolhido a título de tributo e o contraposto direito do contribuinte à aludida exigência.

Podemos verificar, desse modo, que o procedimento compensatório certamente apresenta vantagens para ambos os sujeitos da relação jurídica. A concomitante “dupla” extinção de obrigações consiste, indubitavelmente, uma das vantagens, pois, credor e devedor estarão simultaneamente satisfeitos.

Outra vantagem é que, para que exista essa dupla extinção, não há desembolso de numerário por qualquer das partes, evitando-se, ainda, duas tradições, consistentes nas entregas de numerário do devedor para o credor (na primeira e na segunda relações).

É mais simples, direto e econômico evitar um pagamento dúplice, devendo as obrigações recíprocas extinguir-se na medida dos valores que podem ser compensados (*debiti et crediti inter se contributio*), nas palavras de Nelson Nery Júnior¹¹³.

A compensação reduz, também, a insolvência, prestigia a economia e evita a circulação desnecessária de moeda.

Tomamos a liberdade de ressaltar as vantagens do instituto mencionadas por José Eduardo Soares de Melo:

Funda-se na justiça e na eqüidade, revelando significativa utilidade, pois objetiva (implicitamente) evitar a multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas etc.¹¹⁴¹¹⁵

A compensação é instituto adotado desde o Direito Romano clássico¹¹⁶. Foi introduzida no Ordenamento Pátrio apenas em 1850, com a promulgação da Lei nº 556, de 25 de junho – Código Comercial –, que em seu artigo 439 assim prescreveu:

¹¹³ Nelson Nery Júnior. Compensação tributária e o código civil. **Revista de Direito Privado**, p. 200.

¹¹⁴ José Eduardo Soares Melo. **Curso De Direito Tributário**, p. 375.

¹¹⁵ O mesmo autor ainda ressalta que, além “da função liberatória das obrigações, a compensação acarreta os efeitos seguintes: os juros deixam de fluir; os acessórios (garantias reais, penhores, hipoteca, fiança) extinguem-se com os créditos; a prescrição não mais se consuma e impede a ocorrência da mora do devedor”. (*Op.cit.*, p. 259).

¹¹⁶ Roque Carrazza destaca: “A compensação surgiu no Direito Romano clássico, com base na equidade. Para Modestino, *compensatio est debit et credit inter se contributio* (Dig. 16,2,1). Ou em vernáculo: ‘a compensação é o balanço entre o débito e o crédito, entre si relacionados’. Na legislação de Justiniano, a compensação extinguiu as obrigações ipso jure, limitando-se o juiz a declará-la (Inst., 4, 6 30). Ela, já naquela época, determinava a neutralização de dois débitos recíprocos, até o limite de sua concorrência, fazendo sobreviver um eventual crédito, da parte titular da maior importância”. (Cf. **Compensação de finsocial com outros tributos**, p. 209).

Artigo 439. Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou efeitos de igual natureza e espécie o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem.

Deixamos também registrado que, embora tratemos, neste trabalho, da compensação na esfera tributária, o instituto, no sistema pátrio, sofreu forte influência do Direito Civil, de forma que não podemos prosseguir sem tecer algumas palavras acerca de referida influência.

3.2 Influência civilista na compensação tributária

A compensação é, decerto, instituto que transcende o campo tributário, encontrando esteio na Teoria Geral do Direito, mais precisamente na Teoria Geral do Direito das Obrigações¹¹⁷.

A doutrina civilista¹¹⁸ costuma identificar as seguintes espécies de compensação: (i) compensação legal; (ii) compensação judicial (também denominada compensação reconvenicional); (iii) compensação convencional (também denominada compensação voluntária); (iv) compensação facultativa.

A compensação legal é aquela que decorre da lei e as condições de sua ocorrência independem da vontade das partes.

A compensação judicial ocorre nas hipóteses em que determinado devedor, tendo contra si instaurado um processo para cobrança, opõe ao

¹¹⁷ Paulo César Conrado. **Compensação tributária e processo**, p. 103.

¹¹⁸ Cf. Sílvio Rodrigues (**Direito Civil**, v.2, p. 209-12); Sílvio de Salvo Venosa (**Direito Civil - Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**, v.2, p. 305).

exequente um crédito, ainda que este não seja líquido ou exigível, e o juiz autoriza (ou não) que se proceda à compensação.

Já a convencional (também denominada voluntária) decorre de acordo firmado entre as partes, que estabelecem seus próprios requisitos. Deste modo, pode ser acordado que a dívida de “A” de arroz, seja quitada com a dívida de “B” de feijão, ou, a dívida de “A” vencida, seja quitada com a dívida de “B” a vencer. A compensação mostra-se possível, neste caso, pois o pressuposto é que se tratem de direitos disponíveis.

Por fim, denomina-se facultativa a compensação quando apenas uma das partes pode propô-la. Enquadram-se, neste caso, as hipóteses previstas no artigo 373 do Código Civil, que assim estabelece:

Art. 373. A diferença de causa nas dívidas não impede a compensação, exceto:

I - se provier de esbulho, furto ou roubo;

II - se uma se originar de comodato, depósito ou alimentos;

III - se uma for de coisa não suscetível de penhora.

Dessa forma, exemplificativamente, se “A” é credor de alimentos de “B” e “B” é credor de cheque de “A”, diante da natureza do crédito de “A”, apenas este pode propor a extinção da obrigação via compensação.

De acordo com a classificação estudada, consideramos que a compensação tributária caracteriza-se como compensação legal, pois somente pode ocorrer se houver lei que a institua e nos limites nela delineados. O sujeito passivo, na hipótese de pretender a extinção do crédito tributário via

compensação, deve verificar, primeiramente, se há lei que ampare sua pretensão e obedecer aos requisitos nela indicados¹¹⁹.

Por sua vez, preenchidos os requisitos constantes na Lei, a Administração deve homologar o procedimento formulado pelo sujeito passivo, não lhe cabendo formular juízo de conveniência ou de oportunidade, porquanto se trata de ato vinculado.

Ainda sob o exame da influência civilista, verificamos que o Código Civil Brasileiro anterior (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916), tratava da compensação nos artigos 1.009 a 1.024 estabelecendo, em síntese, que, se duas pessoas fossem, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra, as obrigações seriam extintas até onde pudessem ser compensadas. Como pressuposto para a compensação, exigia-se que as dívidas estivessem vencidas, fossem líquidas e relativas a coisas fungíveis.

Em seu artigo 1.017, o referido Estatuto Civil tratava, ainda, da compensação de dívidas fiscais, determinando que somente no caso de encontro de contas, e desde que houvesse autorização legal, seria possível referida compensação.

A restrição imposta no Código Civil à compensação de dívidas fiscais (existência de autorização legal) justifica-se pelo princípio da indisponibilidade do interesse público e da característica nata da obrigação tributária – *ex lege* – em contraposição às obrigações de natureza civil – *ex voluntate*.

¹¹⁹ Registramos, apenas, que se a lei estabelecer alguma condição inconstitucional, o contribuinte poderá socorrer-se no Poder Judiciário objetivando afastar tal condição, diante do princípio da universalidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV da Carta Constitucional.

No atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a compensação encontra previsão no Título III, Capítulo VII, artigos 368 a 380. Basicamente, esse Código manteve os mesmos requisitos previstos no antigo: exige que as dívidas sejam líquidas, vencidas e de coisas fungíveis (artigo 369) e que existam créditos recíprocos.

Já no tocante especificamente às dívidas fiscais, verifica-se entre os dois Códigos – o anterior e o vigente – uma importante diferença relativamente às disposições que tratam do instituto da compensação.

Com efeito, o Código Civil vigente dispôs, em seu artigo 374, que “a matéria de compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo”¹²⁰. No antigo Código, as dívidas fiscais não poderiam ser objeto de compensação, exceto se houvesse norma autorizadora expedida pela Fazenda.

Constata-se, assim, que o antigo Código Civil admitia a realização de compensação de dívidas fiscais, mas como exceção, e não como regra, sendo que, ademais, preceituava a sua regência diretamente pela Fazenda Pública; de acordo com o Código Civil vigente, em sua redação primitiva, a compensação, ainda que de dívidas fiscais, deveria ser regida pelo próprio Estatuto Civil.

Em nossa opinião, embora, conforme já examinado, o Direito seja uno e indivisível, havendo uma segregação em áreas apenas para efeitos de estudo, verificam-se peculiaridades em cada “ramo” estudado.

Nesse sentido, não obstante a compensação na esfera tributária tenha suas raízes fincadas no Direito Civil, é certo que o instituto apresenta

¹²⁰ Capítulo VII – Da Compensação, inserto no Título III – Do Adimplemento e Extinção das Obrigações.

características e requisitos que se afastam da compensação na esfera civil, em razão, sobretudo, dos interesses envolvidos.

Dessa forma, ainda que a compensação na esfera tributária tenha raiz na compensação civil, entendemos que os institutos não podem ser processados (leia-se: positivados) sob as mesmas regras, dado que, na esfera tributária, as partes que integram a relação jurídica são o Estado e o contribuinte, ou seja, há claramente um interesse público em questão, que sobrepuja o interesse particular contraposto.

Em suma: na esfera civil, os interesses em voga são ambos particulares, havendo, em princípio, um patamar de igualdade, sendo que a compensação decorre da vontade das partes; na esfera tributária, o interesse é público e, por consequência, indisponível, e a compensação decorre *ex lege*.

Consideramos oportuno transcrever o ensinamento de Misabel Abreu Machado Derzi que muito bem ressalta a “unidade” do instituto da compensação e, ao mesmo tempo, destaca suas peculiaridades, em razão de pertencerem a diferentes “ramos” do Direito:

A compensação não é categoria da lógica formal, nem da teoria geral. É instituto, assim como a obrigação, da dogmática ou da ciência jurídica. Ora, a Ciência do Direito é uma ciência empírica, que tem como objeto um dado empírico, que é a ordem jurídica positiva, em vigor, *hic et nunc*. Os princípios, noções, institutos e instituições com que trabalha a Ciência do Direito são assim extraídos e deduzidos do Direito Positivo e, é claro, sendo modificado o seu objeto, *ipso facto*, alteram-se aquelas noções e institutos. Como ensina Souto Maior Borges, certas categorias lógicas ou de teoria geral independem do conteúdo material das normas positivadas. Já os conceitos da Ciência do Direito (no caso, especificamente, da Ciência do Direito Tributário) somente se sustentam quando confirmados ou reconfirmados na ordem positiva, enfim, quando explicativos e compreensivos da realidade jurídica vigente.

Portanto o delineamento legislativo completo da compensação pode ser diferente, em aspectos acessórios ou complementares, em ramos jurídicos distintos, adaptando-se às funções peculiares que cumpre o instituto em cada setor do Direito. As condições e as garantias da compensação, criadas pelo legislador tributário, podem ser peculiares e singulares. É que, no Direito Tributário, sendo imperativos os princípios da segurança jurídica, da indisponibilidade dos bens públicos e da moralidade administrativa, o direito à compensação é e deve ser modelado na lei, que lhe dita os pressupostos e requisitos essenciais. Como se sabe, o princípio da legalidade é rigoroso e extenso nesse campo jurídico. A compensação autorizada em lei é a espécie ordinária de compensação vigente no Direito Tributário, em que a extensão, a oportunidade e as condições à compensação podem ser modeladas pelo legislador de forma não coincidente com as regras aplicáveis ao Direito Privado¹²¹.

Não obstante o nosso entendimento quanto à impossibilidade de a compensação na esfera tributária ser regida pelas disposições constantes do Código Civil, o artigo 374 foi revogado pela Medida Provisória nº 104, de 09 de janeiro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.677, de 22 de maio de 2003. Diante de nosso posicionamento quanto à impossibilidade de sujeição da compensação tributária às disposições constantes da lei civil, entendemos que a revogação foi decisão acertada.

Há, todavia, posicionamento contrário. Para os doutrinadores Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, o artigo 374 do Código Civil ainda estaria em vigor, em razão de vício na origem da Medida Provisória nº 104/03. Confira-se:

A revogação da norma ora comentada pela L 10677/03, objeto da conversão da MedProv 104/03, é inconstitucional, de modo que é inoperante e não produz efeito, razão pela qual continua em vigor o CC 374. É inconstitucional por vício de origem (inconstitucionalidade formal), porque a MedProv da qual se originou foi fruto de reedição pelo Presidente da República, na mesma sessão legislativa na qual o Congresso Nacional já havia rejeitado anterior medida provisória sobre a

¹²¹ Cf. citação feita na obra **Direito Tributário Brasileiro**, de Aliomar Baleeiro, p. 899-900.

mesma matéria, procedimento absolutamente vedado pela CF 62 § 10 (§ 10 'É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo")¹²².

Sem embargo do respeitável entendimento esposado pelos renomados doutrinadores, sufragamos o entendimento de que a compensação tributária objeto de nosso estudo tem como atual fundamento infraconstitucional, essencialmente, o Código Tributário Nacional, os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e as regulamentações dela decorrentes e, portanto, ainda que se possa concordar com o posicionamento apresentado, tal entendimento pouca força teria para alterar o rumo deste trabalho.

Passemos, assim, à análise da compensação na esfera tributária.

3.3 Compensação na esfera tributária

Conforme ressaltamos, ao adentrarmos o estudo do crédito tributário, as palavras podem ser vagas e ambíguas¹²³.

Com o termo "compensação" não verificamos situação diversa, pois este apresenta inúmeras acepções, conforme disposto no item 3.1.

Especificamente, no Direito Tributário, utilizamo-nos das lições do Professor Eduardo Domingos Bottallo¹²⁴ para tratar das acepções do vocábulo "compensação".

Referido doutrinador assevera que o termo "compensação", no Direito Tributário, apresenta 3 (três) acepções diferentes: (i) na primeira, o termo está intimamente relacionado ao mecanismo de formação da base de cálculo de

¹²² **Código Civil Comentado**, p. 378. Vide, também, comentários 1 a 12 do artigo 374 do Código Civil. Vide, também, de Nery Júnior, **Compensação tributária e o Código Civil**, p. 17-40.

¹²³ Alf Ross. **Sobre el derecho y la justicia**, p. 130. Vide item 2.1.

¹²⁴ Eduardo Domingos Bottallo. **A compensação tributária e o art. 170-A do CTN**, p. 63.

alguns impostos, como ocorre no imposto de renda; (ii) na segunda acepção, o termo está relacionado à sistemática da não-cumulatividade do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ou seja, refere-se ao processo de apuração (quantificação) do montante a recolher; (iii) na terceira acepção, o termo está relacionado como um dos meios de extinção da obrigação tributária.

Para efeitos deste trabalho, analisaremos a compensação como destacado por Eduardo Domingos Bottallo no item (iii), uma das formas de extinção da obrigação tributária, conforme preconizado no artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional¹²⁵.

No presente estudo, conforme adiantado na *Introdução*, restringimos nossa análise à compensação de tributos de competência da União Federal, especialmente àqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que possui, como base legal, atualmente, os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Ressaltamos que, com o advento da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria da Receita Federal passou a ser denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil e assumiu, além das competências já atribuídas à antiga Secretaria da Receita Federal, as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212/91¹²⁶, as quais

¹²⁵ O Código Tributário Nacional utiliza o termo “extinção do crédito tributário”.

¹²⁶ Denominadas contribuições previdenciárias

“Artigo. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: I - receitas da União; II - receitas das contribuições sociais; III - receitas de outras fontes. Parágrafo único.

agora constituem dívida ativa da União Federal e passam a ser cobradas judicialmente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Consideramos que a unificação das atividades pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é um avanço para o sistema tributário, na medida em que unifica os sistemas de controle, fiscalização e cobrança dos tributos.

Embora a Lei nº 11.457/07 tenha estabelecido a unificação do sistema da Receita Federal e do Instituto Nacional do Seguro Social e as contribuições previdenciárias tenham passado a constituir dívida ativa da União Federal, não tiveram, de imediato, seu procedimento de restituição e compensação regido pela Lei nº 9.430/96.

De acordo com o artigo 26, parágrafo único da Lei nº 11.457/07, o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não se aplica aos casos de restituição e compensação das contribuições previdenciárias.

Assim sendo, o processo de compensação e de restituição das contribuições previdenciárias permanece regido pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e, inclusive, permanece a impossibilidade de compensação entre as contribuições previdenciárias e outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Para reforçar a mencionada impossibilidade de compensação, logo após a publicação da Lei nº 11.457/07, inclusive, a Superintendência da Receita Federal editou a seguinte Solução de Consulta:

EMENTA. Compensação. Impossibilidade. A pessoa jurídica não pode utilizar créditos tributários de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil para compensar débitos das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição.”

Dispositivos legais: CTN, art. 170; Lei nº 11.457/2007, art. 26, parágrafo único; Lei nº 9.430/1996, art. 74. Sandro Luiz de Aguiar – Chefe (Solução de Consulta nº 05 de 21 de janeiro de 2008 – 6ª. Região Fiscal – publicada no Diário Oficial da União em 21 de fevereiro de 2008)¹²⁷.

Consideramos que, caso não seja permitida a aludida compensação, será conferido, indevidamente, tratamento diferenciado entre duas contribuições destinadas à Seguridade Social administradas pelo mesmo órgão – Secretaria da Receita Federal do Brasil: a CSLL, prevista no artigo 11, parágrafo único, alínea ‘d’, da Lei nº 8.212/91, a título exemplificativo, e a Contribuição Previdenciária das empresas, prevista no artigo 11, parágrafo único, alínea ‘a’, da mesma base legal, com o que não podemos concordar, uma vez que, havendo identidade entre o órgão arrecadador e administrador, não vemos nenhum motivo que possa justificar a legitimidade da divergência de tratamento.

Acreditamos, entretanto, que será possibilitada a compensação entre as contribuições previdenciárias e os demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Essa nossa ilação decorre das medidas que vêm sendo tomadas pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo, que, em nosso entender, sinalizam a aludida possibilidade.

Em 04 de dezembro de 2008, por exemplo, o Projeto de Lei do Senado nº 699 de 2007¹²⁸ foi aprovado pela Comissão de Assuntos Sociais, que o encaminhou para apreciação da Comissão de Assuntos Econômicos, em decisão terminativa.

¹²⁷ No mesmo sentido: Solução de Consulta nº 33 de 4 de julho de 2008; Solução de Consulta nº 49, de 08 de maio de 2008.

¹²⁸ Projeto de Autoria do Senador Renato Casagrande, apresentado em 06 de dezembro de 2007, que propõe a alteração do artigo 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, para que seja permitida a compensação entre créditos previdenciários e créditos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil

A Comissão de Assuntos Sociais ressaltou, inclusive, que a alteração da Legislação para permitir a compensação em comento é medida que não criaria benefícios ou geraria renúncia fiscal, mostrando-se, portanto, adequada em termos orçamentários e financeiros. Enfatizou, ainda, que a partir da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, já se verifica a possibilidade de compensação entre as contribuições previdenciárias e os demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, com a alteração promovida pelo artigo 114 da aludida Lei ao artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986¹²⁹.

Outro exemplo que sinaliza, em nosso entender, que será admitida a possibilidade de compensação entre as contribuições previdenciárias e os demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil foi a unificação do procedimento para a restituição e compensação de aludidos tributos, o que ocorreu com a publicação, em 31 de dezembro de 2008, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 900, embora, até o momento, repisamos, não tenha sido publicado qualquer ato que permita a compensação entre os referidos tributos.

Por tal motivo, restringimos o presente trabalho à compensação dos tributos de competência da antiga Secretaria da Receita Federal, de acordo com o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96. O processo de compensação das contribuições devidas à Seguridade Social não integrará este estudo.

¹²⁹ Artigo 114 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

“Art. 114. O art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, passa a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. § 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. § 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. § 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo’.”

3.4 Requisitos para a compensação tributária

Examinamos os preceitos constitucionais da compensação tributária quando estudamos os fundamentos que justificam a devolução, pelo Estado, do numerário recolhido indevidamente.

Continuemos, então, nossa jornada à compensação tributária trilhando o Código Tributário Nacional.

Até a edição da Lei Complementar nº 104/01, o Código Tributário Nacional tratava expressamente da compensação apenas em seus artigos 156, inciso II (reconhecendo o instituto como um dos meios de extinção do crédito tributário) e 170 (estabelecendo seus requisitos), *in verbis*:

Artigo 156. Extinguem o crédito tributário:

II – a compensação;

Artigo 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.

Da análise do artigo 170, destacado, depreendemos que estes são os pressupostos para a compensação tributária: (i) existência de lei que trate do tema; (ii) créditos líquidos e certos, vincendos ou vencidos; (iii) reciprocidade de créditos; (iv) fungibilidade dos créditos.

Partimos, assim, à análise detalhada de cada pressuposto para que possa ocorrer a compensação tributária.

3.4.1 Existência de lei que trate da compensação tributária

Conforme analisamos no capítulo I, item 1.2, a Constituição Federal, em seu artigo 146, determina que a regulação da matéria tributária compete à Lei Complementar que, *in casu*, é o Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 170, condiciona a extinção da obrigação tributária via compensação à existência de lei que assim o preveja.

Neste ponto, indagamos: há fundamento legal que embase a necessidade prévia de lei que trate da compensação? O artigo 170 é dispositivo de eficácia limitada? E se a Administração não editar a lei que trate da compensação, há um direito constitucionalmente assegurado ao sujeito passivo de assim proceder? A Lei que tratar da compensação deve ser de natureza ordinária ou complementar?

Passemos, então, à análise das questões postas.

3.4.1.1 Fundamento legal da existência prévia de lei – Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público

Ao longo do presente estudo, procuramos focar que a compensação tributária é instituto benéfico ao contribuinte e ao Estado. No ato do encontro de contas, ao mesmo tempo em que o contribuinte vê-se liberado de seu dever jurídico de recolher o numerário aos cofres públicos, o Estado vê-se liberado de sua relação de débito perante o contribuinte.

Na compensação, portanto, sendo as dívidas de valores idênticos, ocorre a extinção total das duas obrigações contrapostas; sendo as dívidas de valores diversos, permanecerá apenas uma das obrigações, pelo saldo remanescente.

Dessa feita, muito embora a compensação não trate apenas de um benefício para o contribuinte, mas também, para o Estado, porque este também se vê liberado de uma obrigação, o contribuinte fica sujeito à prévia edição de lei que imporá as condições para que se possa proceder à compensação. Nas lições de Aliomar Baleeiro, o contribuinte fica sujeito ao discricionarismo do agente público na edição da lei, conforme colacionamos:

O CTN, art. 170, acolheu a compensação 'nas condições e sob as garantias que estipular' a lei ou que ela cometer à estipulação da autoridade em caso concreto. Nesta última hipótese, abre-se ao agente público certa dose de discricionarismo administrativo, para apreciar a oportunidade, a conveniência e o maior ou o menor rigor de condições e garantias.

Nesse assunto, também o Direito Tributário, tomando de empréstimo, por equidade ou expediente, um instituto do Direito Privado (CTN, arts. 109 e 110), dele se afasta, em seus efeitos, para adaptá-lo às peculiaridades das relações do Estado com os governados.

A compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada.

No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público.

Mas o sujeito passivo só poderá contrapor o seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário,

nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos¹³⁰.

Nada obstante ao benefício da compensação para o sujeito passivo e para o Estado, consideramos que o discricionarismo conferido ao ente político para editar lei que autorize a compensação tributária vai ao encontro das diretrizes constantes de nosso sistema jurídico.

Certamente, a Lei editada com base no artigo 170 do Código Tributário Nacional deve ter como fundamento as normas que se encontram em níveis superiores da “pirâmide jurídica”. Dessa forma, o discricionarismo conferido pelo Código Tributário Nacional não é um “cheque em branco” ao legislador, pois suas mãos estão amarradas, sobretudo, ao Código Supremo, no qual constam diversos preceitos que fundamentam a compensação tributária.

Consideramos oportuno registrar que, em nosso entender, o discricionarismo conferido pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional não faz descaracterizar a natureza da compensação tributária de “legal” para “convencional”.

Assim pensamos porque, editada a lei autorizadora da compensação e preenchidos os requisitos pelo sujeito passivo, a compensação tributária deve ser aceita pela Administração. Há discricionariedade do agente público apenas no ato da edição da lei¹³¹, mas não no ato do reconhecimento da extinção da obrigação via compensação. Elucidando, se o contribuinte cumpre os requisitos legais autorizadores da compensação, a Administração deve reconhecer a extinção da obrigação por este meio.

¹³⁰ Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 898.

¹³¹ Discricionariedade, frisamos, respeitados os limites constitucionais.

A existência de lei autorizadora da compensação, conforme estabelece o artigo 170 do Código Tributário Nacional, prestigia, inclusive, o princípio da indisponibilidade do interesse público.

O interesse público, conforme ressalta Lúcia Valle Figueiredo pode ser definido

[...] como o bem jurídico de interesse coletivo que, por lei, deve ser perseguida pela Administração. De seu turno, conveniência e oportunidade estão definitivamente atreladas ao conceito. Em outro falar: conveniente para a Administração será sempre o implemento do bem público a tempo e hora¹³².

A indisponibilidade do interesse público, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello,

[...] significa que, sendo interesses qualificados, como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuser a *intentio legis*¹³³.

A Administração não detém liberalidade sobre os bens que possui e qualquer renúncia de poder ou de competência deve estar fundada em lei.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, por sua vez, ressalta que

[...] precisamente por não dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constate a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir

¹³² Lucia Valle Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**, p. 192.

¹³³ Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**, p. 64.

o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado¹³⁴.

Hely Lopes Meirelles também tece as suas considerações acerca do princípio da indisponibilidade do interesse público, salientando que:

[...] a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a indisponibilidade ou a renúncia¹³⁵.

Conforme anteriormente analisado, o artigo 5º, inciso II da Carta da República prescreve que, salvo sob determinação de lei, ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Referido princípio tem interpretação específica, de acordo com o ente a que se destina: a Administração somente pode fazer o que a lei determina; o particular pode fazer, além do que a lei determina, o que por lei não estiver proibido (*Prohibita intelligitur quod non permissum*).

Nesses termos, enfatiza Carlos Ari Sundfeld que:

[...] inexistente poder para a Administração Pública que não seja concedido pela lei: o que a lei não lhe concede expressamente, nega-lhe implicitamente. Todo poder é da lei apenas em nome da lei se pode impor obediência. Por isso, os agentes administrativos não dispõem de liberdade - existente somente para os indivíduos considerados como tais - mas de competências, hauridas e limitadas na lei¹³⁶.

¹³⁴ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. **Direito Administrativo**, p. 70.

¹³⁵ Hely Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 105.

¹³⁶ Carlos Ari Sundfeld. **Fundamentos de Direito Público**, p. 152.

Dessa forma, à luz dos preceitos mencionados, concordamos com a exigência posta pelo Legislador Tributário de condicionar a compensação tributária à existência prévia de lei que assim o determine.

3.4.1.2 Da natureza da lei que trata da compensação tributária

Apresentado o nosso posicionamento quanto à legítima necessidade de lei que autorize a compensação tributária, questionamos, por se tratar de norma que regula um dos meios de extinção da obrigação tributária, se haveria necessidade de que a regulação da matéria fosse disciplinada via Lei Complementar¹³⁷, a teor do artigo 146 do Texto Constitucional.

Mais uma vez, relembramos que o mencionado artigo 146 estabelece que as normas gerais relativas à matéria tributária, especialmente aquelas que versam sobre a definição de tributos e de suas espécies, impostos discriminados na Constituição, respectivos fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários devem ser veiculadas por Lei Complementar.

Para enfrentarmos referido questionamento, repisamos que as normas devem ser interpretadas sistematicamente, ou seja, o artigo 146 da Carta Constitucional não pode ser interpretado de modo isolado das demais normas que integram o sistema jurídico.

¹³⁷ Frisamos que a vasta discussão acerca do papel desempenhado pela lei complementar e da interpretação do conteúdo da expressão “normas gerais” constante do artigo 146 não integrará este estudo. Nossa proposta é verificar se o artigo 170 teria suprido a determinação constitucional e a legitimidade dos veículos utilizados para introduzir a compensação na esfera tributária.

Dessa forma, especificamente no que tange à matéria ora em foco, entendemos que não se pode desvincular a análise do artigo 146 em comento do princípio do federalismo e da autonomia dos municípios¹³⁸.

O Estado Brasileiro é uma República Federativa, conforme explicitado no artigo 1º da Carta Constitucional de 1988.

Do ponto de vista jurídico, a União e os Estados-membros ocupam o mesmo plano hierárquico, de modo que existe, para cada dessas entidades políticas, campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente delineados na Carta Magna, que não podem ser alterados¹³⁹.

O princípio federativo constitui prerrogativa intangível suficiente para, se necessário, autorizar a intervenção federal para mantê-la ou restaurá-la, conforme prevê o artigo 34, inciso VII, alínea 'a' do Código Supremo.

Colacionamos, adiante, o ensinamento de Roque Carrazza que bem resume o primado da federação:

Parece certo que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou estaduais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Lei Maior conferiu a todos o direito de regular suas despesas, e conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão¹⁴⁰.

Os Municípios não integram a Federação, não influenciando ou participando do Estado Federal, pois não possuem representantes no Senado ou na Câmara dos Deputados.

¹³⁸ A forma federativa do Estado constitui cláusula pétrea, conforme artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal de 1988. Embora cientes de sua relevância, não nos caberia, no corpo restrito do presente trabalho, esgotar o tema. Dessa forma, apenas destacaremos o que for de mais relevante para a compreensão do nosso posicionamento quanto à natureza da lei que tratar da compensação tributária.

¹³⁹ Roque Carrazza. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 141.

¹⁴⁰ *Idem*, p. 148.

Este fato, todavia, sob o prisma jurídico, não os coloca em posição de desigualdade perante à União Federal ou aos Estados-membros, tampouco faz estremecer sua autonomia, a qual, assim como o princípio do federalismo, constitui uma prerrogativa intangível e hábil a autorizar, inclusive, se necessário, a intervenção federal, nos precisos termos do artigo 34, inciso VII, alínea 'c' da Carta Constitucional.

A autonomia, ensina Hely Lopes Meirelles,

[...] é prerrogativa política outorgada pela Constituição a entidades estatais internas (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para compor seu governo e prover sua Administração segundo o ordenamento jurídico vigente (CF, art. 18). É a administração própria daquilo que lhe é próprio. Daí por que a Constituição assegura a autonomia do Município pela composição de seu governo e pela administração própria no que concerne ao seu interesse local (art. 30, I)¹⁴¹.

Especialmente no que se refere à matéria tributária, o artigo 30, inciso III, da Carta da República confere autonomia para que o Município institua e arrecade os tributos de sua competência.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988, quando confere competência para que a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios instituem tributos e decidam sobre sua forma de arrecadação, confere-lhes autonomia, o que, em nossa opinião, estende-se também no que toca à decisão sobre os meios pelos quais reconhecerão a extinção das relações jurídicas tributárias.

¹⁴¹ Hely Lopes Meirelles. **Direito Municipal Brasileiro**, p. 90.

Importante frisar que os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios não têm soberania, mas têm “autonomia para imprimir direção própria nos negócios que lhe são próprios”¹⁴².

A compensação, dissemos, está diretamente relacionada, também, à extinção da relação de débito do Estado. Dessa forma, no exercício de sua competência, deve ter autonomia para disciplinar os meios pelos quais verá extinta sua relação de débito perante o contribuinte, especialmente porque a compensação influi, diretamente, nas finanças estatais.

Nesse sentido, justamente para preservar a república, a federação e a autonomia, é que consideramos, conforme ressalta Roque Carrazza¹⁴³, que a lei complementar não pode adentrar na chamada “economia interna”, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

As pessoas políticas, ensina o catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,

[...] ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular¹⁴⁴.

Nesses termos, entendemos que a Lei Complementar prevista no artigo 146 da Constituição Federal deve traçar diretrizes básicas e fundamentais com o objetivo de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹⁴² Hely Lopes Meirelles. **Direito Municipal Brasileiro**, p. 90

¹⁴³ Roque Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 920.

¹⁴⁴ *Idem*, p. 893.

Nesse diapasão, o artigo 170 do Código Tributário Nacional (Lei Complementar) traçou as diretrizes básicas que devem nortear o instituto da compensação tributária, cumprindo, em nosso entender, a função disciplinada no artigo 146 da Carta Magna. Caso o artigo 170 em comento esmiuçasse, detalhadamente, todos os critérios relativos à compensação tributária, adentraria no campo privativo das pessoas políticas, ferindo os princípios republicano, federativo e a autonomia dos municípios.

Dessa forma, consideramos que a lei ordinária é o veículo próprio e adequado para autorizar a compensação tributária, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, tendo sido o meio adequado, portanto, para disciplinar a compensação de tributos federais (Lei nº 8.383/91 e Lei nº 9.430/96).

3.4.1.3 Da ausência de lei editada

O artigo 170 do Código Tributário Nacional, conforme vimos, condiciona a possibilidade de compensação tributária à existência de lei que assim o preveja.

Já ressaltamos nosso entendimento de que a existência de lei que trate da compensação tributária prestigia o princípio da indisponibilidade do interesse público.

Sem embargo desse posicionamento, voltemos à nossa indagação: e se o ente público não editar lei que disponha acerca da compensação? De quais meios pode se valer o contribuinte para ter o reconhecimento da extinção de sua relação de crédito perante o Fisco? O direito à compensação decorre exclusivamente da Constituição Federal e, por conseguinte, o contribuinte pode se valer do processo compensatório embasado, exclusivamente, no Código Supremo? A Carta Política,

isoladamente, assegura o direito do contribuinte à compensação tributária? Ou o artigo 170 do Código Tributário Nacional é dispositivo de eficácia limitada¹⁴⁵?

Conforme verificamos anteriormente, preceitos constitucionais fundamentam o dever de o Estado devolver o numerário indevidamente recolhido aos cofres públicos.

Vimos, também, que devemos interpretar o sistema “inteligentemente”¹⁴⁶, de modo sistemático e harmônico.

Dito isso, consideramos que, não obstante o artigo 170 do Código Tributário Nacional tenha condicionado a compensação tributária à edição de lei que disponha sobre o tema (até porque se primou por proteger a indisponibilidade dos bens públicos), não aniquilou o direito de o sujeito passivo reaver o numerário indevidamente recolhido aos cofres públicos, uma vez que ele sempre poderá socorrer-se da restituição ou da repetição do indébito, recebendo o montante indevido em espécie.

O Código Tributário Nacional, nesse sentido, em seus artigos 165 a 169, prescreveu o mecanismo a ser adotado pelo sujeito passivo visando à restituição, em espécie, do numerário indevidamente recolhido aos cofres públicos.

Assim sendo, em nosso entender, na ausência de lei editada pela Administração que autorize a compensação, o sujeito passivo deve buscar a devolução, em espécie, do numerário indevidamente recolhido, não havendo direito assegurado à compensação, pois o artigo 170 do Código Tributário Nacional é dispositivo de eficácia limitada.

¹⁴⁵ A norma de eficácia limitada é aquela que depende de outro normativo para produzir efeitos.

¹⁴⁶ Expressão utilizada por Carlos Maximiliano, **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 80.

Ademais, conforme já mencionamos, o legislador, ao condicionar a possibilidade de compensação à edição de lei pela pessoa política, buscou privilegiar o princípio da indisponibilidade do interesse público.

Ao assim proceder, consideramos que primou por prestigiar a supremacia do interesse público sobre o privado¹⁴⁷, que é pressuposto lógico do convívio social e, embora não esteja radicado em dispositivo específico da Magna Carta, nela se manifesta concretamente, como nos casos de desapropriação e de requisição, previstos no artigo 5º, incisos XXIV e XXV¹⁴⁸.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado (também chamado de princípio da finalidade pública)

[...] é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares¹⁴⁹.

O preceito em foco busca, portanto, orientar a atividade da Administração no interesse da coletividade.

Nesse sentido, na ausência de lei editada pela pessoa política, consideramos que o interesse do particular não pode se sobrepor ao interesse público, mormente porque o ordenamento pátrio confere um caminho a ser trilhado pelo sujeito passivo quando não possa optar pela compensação tributária¹⁵⁰.

¹⁴⁷ “A consequência da supremacia do interesse público é, pois, a indisponibilidade”. (Lúcia Vale Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**, p. 68)

¹⁴⁸ Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**, p. 93

¹⁴⁹ Hely Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 105.

¹⁵⁰ Sobre esse ponto, concordamos com José Eduardo Soares de Melo. Embora a passagem trate de ISS, a essência da lição complementa o pensamento por nós externado: “O sujeito passivo não pode promover a compensação se não tiver sido editada legislação ordinária específica sobre a matéria. O fato de haver recolhido ISS em valor superior ao que seria devido (incorreta utilização de alíquota) por si só não permite

Consideramos oportuna, neste ponto, a análise de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul em que foi expresso posicionamento diverso do ora defendido. Na oportunidade em que a 2ª Câmara daquele Tribunal julgou o Recurso de Apelação interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, considerou que o direito do contribuinte à compensação tributária decorre fundamentalmente da Constituição Federal e que, portanto, na ausência de lei reguladora do instituto, bastaria a provocação administrativa ou judiciária para ter o direito reconhecido¹⁵¹, veja-se:

Ementa

Direito Tributário. Compensação: O direito previsto no art. 170 do CTN é constitucional, cabendo à Fazenda Pública apenas regrar a forma de sua efetivação.

É da Constituição Federal, e não de lei infraconstitucional, que decorre o direito, assentado no art. 156, II, do Código Tributário Nacional, de o sujeito passivo (devedor) extinguir, por compensação (encontro de contas), seus débitos tributários, utilizando, para tanto, créditos seus, líquidos e certos, de qualquer natureza, junto à mesma Fazenda Pública, cabendo a esta última, nos termos do art. 170 do mesmo Código, regrar, mediante lei, a forma de sua efetivação, de tal forma que, não a editando, será então suficiente, para a quitação recíproca dos débitos, simples provocação, administrativa ou judicial, nesse sentido, do devedor interessado.

Decisão: Negaram provimento ao Apelo.

que proceda à compensação com o valor do ISS que venha a ser devido em futuras prestações de serviços, se a legislação municipal não houver disciplinado a matéria.

Entretanto, a legislação que institua o regime de compensação não pode estabelecer condições e restrições que acabem inviabilizando ou inibindo a plena e integral compensação. Se o sujeito passivo efetuou recolhimento indevido de imposto, acrescido de multa e juros, a legislação não poderá limitar a compensação unicamente ao valor do imposto, por ser irrelevante a natureza de cada uma dessas verbas, que só podem ter preeminência no âmbito escritural (contábil)". (**Curso de Direito Tributário**, p. 376).

¹⁵¹ Processo nº. Apelação Cível 700141680332ª Câmara, Apelante: Estado do Rio Grande do Sul; Apelados: Omar Ferri Junior e Eunice Dias Casagrande, v.u., j. 19.04.06, Des. Roque Joaquim Volkweiss – atualmente, o processo tramita perante o Superior Tribunal de Justiça sob nº 916 275. Aguarda-se julgamento do Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul.

A despeito do mérito da decisão que, segundo o nosso entendimento, não demonstra o posicionamento mais adequado acerca da matéria, não podemos deixar de nos manifestar, especialmente, acerca da possibilidade de que a Administração autorize a compensação tributária na ausência da lei, diante do princípio da legalidade.

Conforme analisamos, o princípio da legalidade implica à Administração somente agir de acordo com o que a lei determina. Vimos, também, que a ausência de proibição no normativo não implica sua permissão para a Administração, ao contrário da interpretação que deve ser feita pelo particular. Em resumo, a Administração somente pode agir nos termos estabelecidos na lei, ou seja, está sujeita “aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso”¹⁵².

Assim sendo, na ausência de lei, a Administração não pode autorizar, em nosso entendimento, a extinção da obrigação tributária via compensação, sob pena de violação do princípio da legalidade. Logo, parece-nos descabido aventar a possibilidade de exercitar o direito à compensação tributária administrativamente quando o ente não tenha editado lei de sua competência para tal desiderato.

No que tange à esfera contencioso-judicial, e tendo em vista o Princípio da Universalidade da Jurisdição¹⁵³, é certo que o contribuinte, naturalmente, poderá socorrer-se do Poder Judiciário, mas não para pleitear a extinção do crédito via compensação tributária, em nosso entendimento, mas sim, para coibir eventuais

¹⁵² Hely Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**, p. 89.

¹⁵³ Artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal de 1988.

abusos constantes na Lei ou nos regulamentos que tratarão da compensação tributária ou, ainda, para coibir os abusos da Administração relacionados ao processo de restituição requerido pelo contribuinte.

Diante das premissas esposadas, o Poder Judiciário, ao autorizar a compensação tributária independentemente da existência de lei, estará fazendo as vezes do Poder Legislativo e, por este motivo, haverá, em nosso sentir, afronta ao princípio da autonomia dos Poderes, conforme artigo 2º do Código Supremo.

Deixamos também registrado que, diferentemente do entendimento do Tribunal de Justiça gaúcho, o Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando no sentido de que somente se admite a compensação quando houver lei que a regulamente¹⁵⁴, com o que concordamos, conforme exemplo colacionado:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 07/STJ. NÃO-CABIMENTO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA

¹⁵⁴ O fato de a decisão referir-se ao artigo 66 da Lei nº 8.383/91 não compromete nossa análise, pois pretendemos apenas demonstrar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto à necessidade de lei editada pelo ente político para que o contribuinte possa pleitear a compensação.

Trazemos à tona entendimento jurisprudencial que trata de matéria análoga ao estudo em tela.

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou o inciso XI ao artigo 156 do Código Tributário Nacional, instituindo a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, *in verbis*: “Artigo 156. *Extinguem o crédito tributário: XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei*”.

Verifica-se que, assim como no caso da compensação (artigo 170 do CTN), a extinção do crédito tributário via dação em pagamento em bens imóveis está condicionada à edição de lei.

O Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando pela eficácia limitada de referido dispositivo legal, conforme exemplo abaixo.

Ementa. Processual Civil. Tributário. Recurso Especial. Extinção do crédito tributário. Dação em pagamento de bem imóvel (CTN, ART. 156, XI). Preceito normativo de eficácia limitada.

1. O inciso XI, do art. 156 do CTN (incluído pela LC 104/2001), que prevê, como modalidade de extinção do crédito tributário, "a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei", é preceito normativo de eficácia limitada, subordinada à intermediação de norma regulamentadora. O CTN, na sua condição de lei complementar destinada a "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (CF, art. 146, III), autorizou aquela modalidade de extinção do crédito tributário, mas não a impôs obrigatoriamente, cabendo assim a cada ente federativo, no domínio de sua competência e segundo as conveniências de sua política fiscal, editar norma própria para implementar a medida.

2. Recurso especial improvido. (Origem: STJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki – RESP 884272 - Processo: 200601956948 - UF: RJ Data da decisão: 06/03/2007, DJ 2903.2007, p. 238)

RESERVADA OU CONTRATADA. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 8.383/91, ART. 66. CTN, ART. 170. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

[...].

4. A compensação de ICMS só é permitida se existir lei estadual que a autorize. Não se aplica o art. 66 da Lei nº 8.383/91, cuja área de atuação é restrita aos tributos federais. Conforme expressamente exige o art. 170 do CTN, só se admite compensação quando existir lei ordinária a regulamentá-la, em cada esfera dos entes federativos. Precedentes: RMS nº 20526/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25/05/06; RMS nº 19455/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/05; AgReg no REsp nº 320415/RJ, deste Relator, DJ de 12/05/03.

5. Agravo regimental não-provido.¹⁵⁵

Passemos ao próximo tópico em que trataremos de mais um requisito da compensação tributária.

3.4.2 Créditos líquidos e certos, vincendos ou vencidos

O artigo 170 do Código Tributário Nacional estabelece, para que possa ser possível a compensação, a existência de créditos líquidos e certos, vincendos ou vencidos¹⁵⁶.

Os créditos consideram-se líquidos e certos quando se verifica sua existência e sua determinação (*quantum*).

Seria impossível, em nosso entender, a extinção de um crédito “duvidoso”, pois, decorrência lógica, a extinção do débito do Fisco também seria “duvidosa”, ou seja, o instituto não surtiria os efeitos pretendidos – extinção de obrigações recíprocas.

¹⁵⁵STJ, 1ª Turma – AGA – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 899540 - Processo: 200700755225 UF: RS – j. 20/09/2007 – DJ 01/10/2007, p. 236 Relator Ministro José Delgado.

¹⁵⁶No capítulo II estudamos o crédito e o indébito tributários.

Conforme visto no *Capítulo II*, o crédito tributário torna-se líquido e certo, de parte do Fisco, mediante a constituição via lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional) ou via norma introduzida no sistema pelo sujeito passivo, conforme previamente definido pela legislação.

Considerando que as questões atinentes à constituição do crédito tributário, seja pelo Fisco, seja pelo sujeito passivo, foram tratadas no Capítulo II e, no que se refere à constituição do crédito no ato da compensação, serão analisadas ainda neste Capítulo, mas em outra oportunidade, partiremos para o exame de outro requisito da compensação, qual seja, a reciprocidade de créditos.

3.4.3 Reciprocidade de créditos

O artigo 170 do Código Tributário Nacional não menciona, expressamente, que os créditos sejam recíprocos, ao contrário do que dispôs acerca da necessidade de lei (“*A lei pode...*”) ou da existência de “créditos líquidos e certos”¹⁵⁷.

Verificamos, todavia, que o artigo 170 estabelece que o crédito tributário seja “*do sujeito passivo contra a Fazenda Pública*”, do que podemos extrair a reciprocidade como um dos requisitos para a compensação.

No que se refere à reciprocidade de créditos, podemos mencionar que créditos recíprocos consideram-se aqueles provenientes de duas relações jurídicas opostas, nas quais o sujeito ativo de uma é sujeito passivo de outra e vice-versa. Para que possa haver a compensação, é necessário que os sujeitos de direito sejam, ao mesmo tempo, credor e devedor, um do outro.

¹⁵⁷ Requisito expresso no Código Civil: Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Os direitos dizem-se recíprocos, conforme expõe De Plácido e Silva¹⁵⁸, quando se exercitam de um e de outro lado, de igual maneira, em perfeita correlação. Deste modo, evidencia-se que o recíproco não traz idéia de troca de coisa por coisa, o que seria mútuo, em vulgar acepção. Tecnicamente, porém, mútuo e recíproco são inconfundíveis, visto que no recíproco as coisas não se permutam. Elas se fazem por injunção, resultando na realização de um fato, em consequência de outro.

Dessa forma, na compensação tributária aqui estudada, o contribuinte ocupa a posição de credor e devedor da União Federal, no mesmo momento em que esta lhe é também credora e devedora.

Sobre esse requisito - reciprocidade de créditos - cabe aqui uma ressalva acerca da possibilidade de compensação entre créditos de terceiros, autorizada pela Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997. Muito embora a mencionada previsão normativa tenha sido revogada pela Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril de 2000, dispensaremos algumas linhas sobre o tema, em item próprio, diante da irradiação de efeitos que repercutem até hoje.

3.4.4 Fungibilidade de créditos

A necessidade de que os créditos sejam fungíveis, do mesmo modo que a reciprocidade, não é um requisito que se encontra expressamente descrito no artigo 170 do Código Tributário Nacional¹⁵⁹, mas decorre, precipuamente, do

¹⁵⁸ De Plácido e Silva. **Vocabulário jurídico**, p. 1164.

¹⁵⁹ Requisito expresso no Código Civil: Artigo. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

princípio legal de que ninguém pode ser obrigado a receber coisa diversa da que lhe é devida, conforme expõe Carvalho Santos, *in verbis*:

A fungibilidade das coisas a serem compensadas é uma consequência necessária do princípio legal de que ninguém pode ser obrigado a receber coisa diversa daquela que lhe é devida. De fato, só em se exigindo a fungibilidade das coisas a serem compensadas é que, em rigor, se poderá emprestar à compensação a função liberatória, extinguindo a obrigação até onde se compensarem [...]. É essencial, entretanto, para poder se verificar a compensação, que as coisas não sejam apenas fungíveis separadamente, vale dizer, possam ser determinadas por sua espécie e quantidade; é preciso mais que elas sejam fungíveis entre si, uma em relação a outra. Nesse sentido é que se costuma dizer que para a compensação é essencial que as coisas sejam fungíveis da mesma espécie, como o faz expressamente o art. 1.291 do Código Civil francês¹⁶⁰.

Em respeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, conforme já tratamos no presente trabalho, utilizemo-nos da definição de fungibilidade prescrita no artigo 85 do Diploma Civil: “são fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”.

As coisas fungíveis, ensina Sílvio Rodrigues¹⁶¹,

[...] são encaradas através de seu gênero e especificadas por meio da quantidade e qualidade. Como são homogêneas e equivalentes, a substituição de umas por outras é irrelevante. Assim, por exemplo, o dinheiro. Ao credor é indiferente receber o pagamento em uma ou em outra espécie de moeda, pois elas se equivalem¹⁶².

¹⁶⁰ J. M. de Carvalho Santos. **Código Civil brasileiro interpretado**, v.13., p. 261-2.

¹⁶¹ Sílvio Rodrigues. **Direito Civil**, 1.v. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, p. 128.

¹⁶² “A idéia de fungibilidade envolve a de permutabilidade, ou melhor, implica a noção de ser indiferente para o credor receber uma ou outra das coisas objeto da prestação” (Sílvio Rodrigues. **Direito Civil**, v.2., p. 218).

Na seara tributária, de acordo com o atual sistema, as dívidas são sempre fungíveis, pois o tributo é pago em moeda nacional e a devolução, pelo Estado, também se fará em moeda nacional¹⁶³.

Examinados os requisitos da compensação constantes do artigo 170 do Código Tributário Nacional, analisemos, agora, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Teria sido instituído mais um requisito à compensação tributária? É o que verificaremos.

¹⁶³ O artigo 162 do Código Tributário Nacional estabelece que o pagamento é efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal (inciso I) ou, nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico (inciso II). Nada obstante tal previsão legal, tanto o pagamento, quanto à devolução são feitos em moeda nacional, aqui usada no sentido amplo da palavra, pois, ainda que o pagamento seja feito em cheque, será considerado o pagamento apenas após sua compensação. Não há mais pagamentos em estampilha no sistema nacional.

CAPÍTULO IV

ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS SÚMULAS 212 E 213 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em 2001, com a Lei Complementar nº 104, o Código Tributário Nacional foi acrescido do artigo 170-A, passando a vigorar com a seguinte redação:

Artigo 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.

Da leitura de referido dispositivo legal, atestamos que, nos casos em que o contribuinte discuta judicialmente o tributo, a compensação relativa ao valor objeto da contenda somente é permitida após o trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito pretendido.

O dispositivo legal sob exame causa vários questionamentos, dentre os quais destacamos: (i) a quem se destina o aludido dispositivo do Código Tributário Nacional; (ii) qual é a sua natureza?; (iii) o artigo 170-A afronta o princípio da isonomia?

Consideramos essencial o enfrentamento de tais questões, pois dele resultarão conseqüências que estarão relacionadas até mesmo à constitucionalidade do dispositivo em comento.

4.1 Destinatários do artigo 170-A do Código Tributário Nacional: Poder Judiciário, Administração ou Sujeito Passivo?

O Direito Positivo, conforme analisamos no *Capítulo I*, tem por objeto, sumariamente, regular o comportamento humano tornando possível o convívio

social, motivo pelo qual ressaltamos, inclusive, o caráter universal das normas jurídicas.

Dentre as causas principais de que resulta o caráter universal das normas jurídicas, conforme estudamos anteriormente, temos a de ordem objetiva, que consiste na sua aplicação obrigatória a todas as relações que se subsumam às hipóteses nela contidas, ou seja, a todos aqueles a quem a norma foi direcionada.

Nesse sentido, se a norma deve ser aplicada a toda relação que se subsuma à hipótese nela contida, faz-se necessário enfrentarmos nossa primeira indagação quanto aos destinatários do artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, quem está enquadrado na situação descrita em referido dispositivo legal e, portanto, deve cumpri-lo: o Poder Judiciário, a Administração ou o contribuinte?

4.1.1 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e o Poder Judiciário

Para analisarmos se a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional é destinada ao Poder Judiciário, entendemos ser relevante a análise de alguns preceitos constitucionais e legais que justificarão o posicionamento adotado¹⁶⁴.

Inicialmente, destacamos o artigo 2º da Constituição Federal de 1988, que expressa o denominado Princípio da Separação de Poderes, conforme segue: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

¹⁶⁴ Ainda que sejam breves linhas, tendo em vista o enfoque do presente trabalho.

Em resumo, o artigo 2º da Constituição Federal estabelece que, ao mesmo tempo em que os Poderes Executivo, Legislativo e o Judiciário têm funções específicas a serem exercidas, devem agir harmonicamente, de modo que cada Poder possa fiscalizar a atuação do outro com o intuito de que seja mantida a observância aos preceitos constitucionais e legais.

A separação dos Poderes é corolário do Estado de Direito. Expressa-se por meio do sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*). Referido sistema foi estabelecido, pela primeira vez, pela Constituição Americana. Seus autores (*The Founding Fathers*) basearam-se nos ensinamentos de Montesquieu como forma de assegurar a preservação das liberdades individuais¹⁶⁵.

A separação dos poderes tem por fundamento: (i) a especialização funcional, ou seja, cada órgão é especializado no exercício de uma função; (ii) independência orgânica, ou seja, além da especialização funcional, cada órgão deve ser independente não havendo, entre eles, subordinação¹⁶⁶.

O Código Supremo assegura, inclusive, o direito de petição (artigo 5º, inciso XXXIV, alínea 'a'), o direito de livre acesso ao Poder Judiciário (artigo 5º, inciso XXXV) e o princípio do Juiz Natural (artigo 5º, incisos XXXVII e LIII). Trata-se de garantia ao administrado de manifestar a existência de ofensa a um direito e obter um provimento que tutele o direito pretendido. No caso do acesso ao Poder Judiciário, garante-se, ainda, que a questão seja resolvida apenas pelo Órgão judicial competente que seja imparcial.

¹⁶⁵ James T. Young, **The new American Government and its work**, New York, 1947, Macmillan, p. 47, citado por Ruy Cirne Lima **Princípios de Direito Administrativo**, p. 44.

¹⁶⁶ José Afonso da Silva ressalta, ainda, que atualmente, o princípio da separação dos poderes não mais contempla a rigidez de outrora, pois a “ampliação das atividades do Estado contemporâneo impôs uma nova visão do princípio, tanto que vem sendo utilizada, por vezes, a expressão “colaboração de poderes”, que é uma característica do Parlamentarismo, em que o governo depende da confiança do Parlamento. (José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 109).

O Magistrado, ainda, dispõe de liberdade para formar a sua convicção de acordo com as provas constantes dos autos do processo (princípio do livre convencimento motivado), devendo justificar seu posicionamento, sob pena de nulidade (princípio da motivação – artigo 93, inciso IX da Constituição Federal de 1988).

Em suma, nas palavras de Roque Carrazza,

[...] o contribuinte tem a assistido o direito de, a qualquer tempo, ir ao Judiciário para que este Poder decida, com imparcialidade, se as exigências do Fisco encontram, ou não, acústica na Constituição e nas leis. Como corolário disso, o magistrado tem o dever indeclinável de prestar a tutela jurisdicional, não podendo dele eximir-se a pretexto de obscuridade ou lacuna da norma jurídica. Nesse sentido, aliás, o artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil ('quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de Direito').¹⁶⁷

Examinados os preceitos indicados e, levando em consideração a independência do Poder Judiciário e a conseqüente liberdade do Magistrado para formar a sua convicção de acordo com a documentação constante do processo, entendemos que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional não é a ele direcionado. Assim sendo, o Órgão Julgador, de acordo com as provas coligidas no processo, é livre para autorizar a compensação, mediante o aproveitamento do tributo objeto da contenda, antes mesmo do trânsito em julgado da decisão.

Consideramos que vedar ao Poder Judiciário o direito de reconhecer o direito do contribuinte antes do trânsito em julgado, é ofender a autonomia dos Poderes consagrada no artigo 2º da Constituição Federal e engessar, de maneira

¹⁶⁷ Roque Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 439-40.

inconstitucional, o Órgão Julgador diante de um caso concreto em que seja patente o direito da parte.

Repisamos, apenas, que a decisão que autoriza a compensação não terá o condão de extinguir o crédito tributário, mas, apenas, de amparar o encontro de contas a ser feito pelo contribuinte, cuja regularidade será objeto de fiscalização pela Receita Federal.

Por esse motivo, entendemos, inclusive, que esse comando já estava implícito desde o artigo 170 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a decisão que autoriza a compensação antes do trânsito em julgado não tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Consideramos, ainda, que o Magistrado poderá, ao apreciar o pleito do contribuinte, assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional¹⁶⁸.

Em razão de nosso posicionamento de que a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional não se destina ao Poder Judiciário, não haveria, em princípio, restrições para que o Magistrado, analisado o caso concreto, autorizasse a compensação antes do trânsito em julgado. Verificamos, todavia, que há algumas manifestações do Poder Judiciário admitindo a compensação antes do trânsito em julgado em apenas hipóteses específicas, conforme exemplos a seguir:

- (i) tributos julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou existência de Resolução do Senado Federal¹⁶⁹;

¹⁶⁸ Muito embora o Código Tributário Nacional adote a expressão “medida liminar” e “tutela antecipada”, entendemos que a suspensão da exigibilidade também pode ser reconhecida em outro tipo de decisão interlocutória, na sentença ou no acórdão.

(ii) jurisprudência pacífica reconhecendo a inconstitucionalidade de determinado tributo¹⁷⁰;

(iii) medidas judiciais propostas anteriormente a 11 de janeiro de 2001, ou seja, anteriormente a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/01, que introduziu o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional¹⁷¹.

A justificativa para que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional não seja aplicado às medidas judiciais que tenham por objeto tributos já considerados inconstitucionais ou com jurisprudência pacificada acerca de sua inconstitucionalidade, refere-se, em nosso entender, à ausência de controvérsia acerca da matéria, pois mesmo antes do trânsito em julgado, o Poder Judiciário tende a reconhecer a indevida exigência tributária¹⁷².

¹⁶⁹ Excerto do voto proferido nos autos do processo nº. 2000.02.01.067263-8, em julgamento realizado em 29.10.2002 pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região: “Na hipótese vertente, há que se examinar a aplicação do art. 170-A, do CTN, porquanto se trata de ação postulando a declaração do direito à compensação de exação já reconhecida como inconstitucional pelo STF. Na verdade, a ação foi proposta com o objetivo de afastar a lesão de direito que ocorre desde o primeiro recolhimento indevido, e que se agrava a cada dia, em função da indisponibilização desta parte do patrimônio das Impetrantes. O art. 170-A, do CTN, a meu ver, não é aplicável quando já exista certeza quanto ao indébito, advinda de ADIN ou de Resolução do Senado, que a todos vinculam. Da mesma sorte, inaplicável à compensação de indébitos configurados antes da sua vigência. A norma inscrita no art. 170-A, do CTN, exigindo trânsito em julgado da decisão, diz com pretensão deduzida em juízo ainda não pacificada pelo Poder Judiciário. No caso ora examinado, cuida-se de exação cuja inconstitucionalidade já foi reconhecida pelo STF, motivo pelo qual não há porque se aplicar o art. 170-A do CTN, cuja finalidade é permitir a compensação somente depois de o Poder Judiciário reconhecer a inadequação da cobrança de determinada exação”. (Relator Desembargador Federal Frederico Gueiros, votação unânime).

¹⁷⁰ Por exemplo, nos casos de discussão judicial relativa ao aumento da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, instituído pelo artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs. 357950, 390840, 358273 e 346084. Segue decisão, a título exemplificativo: “[...] E não há razão para obstar a compensação nos termos do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, vez que não há qualquer controvérsia acerca da matéria discutida, porquanto a jurisprudência é pacífica no tocante à inconstitucionalidade do artigo 3º, 1º, da Lei nº 9.718/98. Nesse sentido: [...]. Assim, cabível o recebimento da apelação interposta pela ora agravante apenas no efeito devolutivo, de forma a autorizar a imediata compensação, somente no tocante à base de cálculo dos tributos. Por esta razão, defiro em parte a antecipação da tutela pleiteada, de modo a autorizar a imediata compensação, por conta e risco da contribuinte, apenas dos valores recolhidos nos termos do art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98, assegurado à autoridade fazendária o direito a sua conferência. [...]” (Decisão monocrática - Tribunal Regional Federal da 3ª Região - Processo 2007.03.00.090509-8 - publicada no Diário da Justiça da União Seção 2, em 26.10.2007, p. 438).

¹⁷¹ STJ – 2ª Turma – Rel. Ministro Humberto Martins - EDcl no AgRg no REsp 980.305/PR – j. 12.08.2008 – Dje 26.08.2008; STJ – 1ª Turma – Rel. Ministro Francisco Falcão – AgRg no REsp 1028844/SP – j. 07.08.2008 – Dje 25.08.2008; STJ – 2ª Turma – Rel. Ministro Humberto Martins – AgRg no REsp 1046643/DF – j. 24.06.2008 – Dje 08.08.2008.

¹⁷² Partimos do pressuposto de que os requisitos processuais serão atendidos (tempestividade, preenchimento dos requisitos para admissibilidade de recursos, dentre outros).

Assim, a interpretação dada ao termo “tributo, objeto de contestação judicial” constante do artigo 170-A aponta, em nosso entender, para “inexistência de controvérsia acerca da matéria”. Dessa forma, nada obstante a existência de medida judicial, não haveria dúvida quanto ao reconhecimento do direito pretendido.

No caso dos julgados que reconheceram a inaplicabilidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional às medidas ajuizadas antes de sua entrada em vigor, entendemos que a justificativa é a impossibilidade de aplicação do direito superveniente. Afinal, em razão da inexistência de referido dispositivo legal quando do ajuizamento da medida, certamente teria sido impossível o debate sobre a matéria, requisito processual indispensável.

4.1.2 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e a Administração e o Sujeito Passivo

Verifiquemos, agora, se a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional é destinada à Administração.

Para tanto, trazemos a lume, novamente, o princípio da legalidade. Conforme já tratado no presente trabalho, o princípio da legalidade pressupõe, em síntese, o fato de que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, conforme estabelece o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

Não obstante todos sejam subordinados à lei (administrados, governantes, membros do Poder Judiciário, do Poder Legislativo), a interpretação que deve ser feita de referido princípio diverge de acordo com o ente a que é destinado.

Para a Administração, o princípio da legalidade implica afirmar que ela somente pode agir de acordo com o que estiver disposto na lei, ou seja, somente pode fazer o que a lei determina.

O particular, por sua vez, deve fazer o que a lei determina, mas, ao contrário da Administração, pode também fazer o que não estiver proibido pela lei.

Assim, em síntese: para a Administração, o que não estiver proibido não significa estar permitido. Para a Administração, somente está permitido o que está permitido e somente está proibido o que está proibido. Para o particular, o que não estiver proibido está permitido.

Neste sentido, é salutar a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina.

Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos *meios* e *formas* nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada no Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis¹⁷³.

Considerando, portanto, a leitura que deve ser feita do princípio da legalidade, podemos afirmar que a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional é destinada a Administração. Se o artigo 170-A é expresso no sentido de que, ao contribuinte que discuta judicialmente o tributo deve ser

¹⁷³ Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**, p. 102.

vedada a compensação, então a Administração não poderá, nos casos em que o contribuinte discuta judicialmente o débito, autorizar a compensação tributária.

Assim, nos casos em que o contribuinte proponha medida judicial, é vedado à Administração autorizar a compensação antes do trânsito em julgado da ação, tendo em vista que, de acordo com o princípio da legalidade, ela somente pode agir de acordo com o que estiver descrito em lei, o que, inclusive, restou consignado no presente trabalho, quando tratamos da via a ser utilizada pelo contribuinte face à inexistência de lei editada pelo Poder Público que discipline o processo de compensação¹⁷⁴.

No caso do particular, à luz do princípio da legalidade, como o dispositivo legal é expresso ao vedar a compensação ao sujeito passivo que conteste judicialmente o tributo e, conforme vimos, o particular somente pode fazer o que está permitido e o que não está proibido, entendemos que, salvo mediante autorização judicial, nos casos em que o contribuinte discuta judicialmente o crédito, a compensação também não poderá ser feita¹⁷⁵.

Concluimos, portanto, que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional destina-se, tanto à Administração, quanto ao particular, que somente podem deixar de atender o dispositivo em comento por determinação judicial.

Verificados os destinatários da norma em exame, tratemos, a seguir, de sua natureza.

¹⁷⁴ Item 4.4.1.3

¹⁷⁵ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado: “Se o crédito do contribuinte decorre de tributo que afirma ter pago indevidamente mas a questão foi posta em juízo e ainda não existe a seu favor decisão judicial com trânsito em julgado, não é possível a compensação, por força do que dispõe o art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104. Salvo, é claro, se a compensação for autorizada pela autoridade judiciária com o deferimento de liminar, ou de tutela antecipada. A medida judicial, neste caso, ao autorizar a compensação, apenas estará impedindo que o Fisco exija o tributo. Em outras palavras, estará suspendendo a exigibilidade do crédito tributário provisoriamente extinto pela compensação autorizada”. (**Curso de Direito Tributário**, p. 235-6).

4.2 Natureza jurídica do artigo 170-A do Código Tributário Nacional: processual, material ou formal?

No tocante à natureza do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, questiona-se se é norma processual, material ou formal, mais precisamente, se é norma processual judicial, de Direito Tributário Material ou de Direito Tributário Formal.

O exame da natureza da norma é crucial, pois reflete, diretamente, nos efeitos produzidos. Em suma: o artigo 170-A do Código Tributário Nacional aplica-se a todos os processos em andamento? Aplica-se apenas aos processos iniciados a partir de sua entrada em vigor?

A norma de natureza processual caracteriza-se pela sua aplicação imediata aos processos em andamento, respeitados, por força constitucional, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conforme prescreve o artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição da República Federativa do Brasil.

Colacionamos, sobre as características da norma processual, o ensinamento de Roberto Rosas:

A norma processual tem eficácia imediata, e não efeito retroativo. Os atos processuais realizados na vigência da lei revogada permanecem eficazes, ainda que contrapostos à lei nova. Como acentua José Frederico Marques, a lei processual provê apenas para o futuro, ou seja, para os atos processuais ainda não realizados ao tempo em que se iniciou a sua vigência. Não se pode aplicar a lei processual vigente a atos processuais anteriores, pois, isso contraria o art. 153, § 3º, da CF.

Distingue-se nessa aplicação a própria pretensão e a judicial. A lei nova não incide sobre a pretensão, o litígio, e sim sobre os atos procedimentais ainda não efetuados, acentuando Carlos Maximiliano que as disposições concernentes à jurisdição e competência aplicam-se imediatamente,

regendo o processo e julgamento de fatos anteriores à sua promulgação. Mas, se há alteração constitucional retirando a competência, opera-se imediatamente. As questões de Direito Material não podem ser alteradas nos processos pendentes instaurados anteriormente a ela.

Se o ato processual foi praticado na vigência de uma lei, produzindo efeitos sob a vigência da lei nova, é necessário estabelecer a relação entre o fato praticado com a lei anterior e o efeito, conforme informa Carnelutti.

Os atos processuais acordes com as normas do tempo em que se efetuaram transformam-se no direito adquirido processual, como disse Carlos Maximiliano e observou Paul Roubier na distinção entre atos das partes e atos do juiz. Sendo o impulso ato da parte, e nele a propositura da ação, aqueles requisitos iniciais obedecem à lei do tempo em que foram produzidos¹⁷⁶.

No que tange às normas de Direito Tributário Material e as normas de Direito Tributário Formal, resumidamente,

[...] se pode dizer que o Direito Tributário material, ou substantivo, é o que rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais: o fato imponível, a base imponível, a dívida tributária, tudo em conformidade com o princípio da legalidade. Já o Direito Tributário formal, ou administrativo, regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam¹⁷⁷.

Em outras palavras,

[...] o Direito Tributário material regula a existência orgânica do tributo, isto é, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural. O Direito Tributário formal se ocupa do procedimento de atuação do tributo, é dizer, dos procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo. Segue-se daí que este último tem um caráter instrumental, adjetivo. Suas normas indicam a forma, o procedimento, o caminho, enfim, que a Administração e os administrados

¹⁷⁶ Roberto Rosas. *Direito Intertemporal Processual*, p. 10-11.

¹⁷⁷ C. Alniñana García-Quintana, *apud* Estevão Horvath, **Lançamento tributário e “autolancamento”**, p. 23.

devem seguir para tornar efetivas as normas de Direito Tributário material

178

Nesse contexto, temos que: (i) as normas de natureza processual, como o próprio nome indica, destinam-se a regular os comportamentos em sede de litígios processuais instaurados, aplicando-se imediatamente aos casos concretos, vinculando o comportamento do ente julgador; (ii) as normas de Direito Tributário material destinam-se a regular os elementos inerentes à própria instauração da relação jurídica tributária, tais como a identificação dos sujeitos, comportamento juridicamente relevante que dará ensejo à obrigação tributária, etc.; (iii) as normas de Direito Tributário formal destinam-se à regulação dos procedimentos necessários para aplicação das normas de Direito tributário material.

Dessa feita, entendemos que a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional não pode ser considerada de direito processual judicial. Conforme mencionamos linhas atrás, o Magistrado, analisadas as particularidades do caso concreto, pode autorizar a compensação tributária antes do trânsito em julgado.

Somos da opinião, também, que a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional não se mostra de natureza de Direito Tributário Material, pois não se refere à matéria essencialmente relacionada à relação jurídica tributária.

Consideramos, assim, que a norma contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional é de Direito Tributário Formal, pois destinada a regular os

¹⁷⁸ José Juan Ferreiro Laptza, *apud* Estevão Horvath, **Lançamento tributário e “autolancamento”**, p. 23.

critérios a serem observados pela Administração e pelo sujeito passivo no que tange à extinção da obrigação tributária.

4.3 Artigo 170-A do Código Tributário Nacional e a aparente afronta ao princípio da isonomia

As questões que cingem à constitucionalidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional estão relacionadas, mormente, em razão do princípio da igualdade (ou princípio da isonomia). Discute-se se o dispositivo legal em comento teria criado situação discriminatória (necessidade de aguardo do trânsito em julgado ou não) entre os contribuintes que se encontravam em mesma situação (detentores de direito creditório perante o Fisco).

Verificaremos, então, neste momento, se houve, de fato, a criação de norma com inobservância do princípio da igualdade.

A igualdade, ressalta Humberto Ávila, está prevista no Preâmbulo, como uma das finalidades constitucionais essenciais, no título dos direitos e garantias 'fundamentais', fazendo parte dos 'direitos e deveres' individuais e coletivos (art. 5º, *caput*) e no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na parte dos 'princípios gerais' (art. 145, § 1º) e das 'limitações ao poder de tributar', onde é tratada como uma 'garantia' dos contribuintes (art. 150, II). Isso se considerar todos os outros dispositivos que são umbilicalmente ligados à igualdade, tanto aqueles concernentes aos princípios como o do Estado de Direito, da segurança jurídica

ou da legalidade, quanto aqueles referentes à ausência de discriminação entre fatos, pessoas ou situações¹⁷⁹.

Do mesmo modo que salientamos, ao tratarmos do princípio da legalidade, também devemos interpretar o princípio da igualdade “inteligentemente”¹⁸⁰, ou seja, buscar qual o sentido do termo “tratamento igual perante a lei”.

Neste ponto, consideramos que o preceito da igualdade objetiva nivelar todas as pessoas, possibilitando que possam concorrer e ter acesso às mesmas oportunidades em iguais condições. Assim, para que possa haver o referido nivelamento, por vezes, a própria lei acaba por criar situações desiguais, permitindo, assim, tratamento igual, aos iguais, e tratamento desigual, aos desiguais¹⁸¹.

Celso Antônio Bandeira de Mello, na sua clássica obra, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, ressalta o seguinte:

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e obrigações que não assistem a outras, por abrigadas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos¹⁸².

Rui Barbosa também sustenta que:

[...] a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta

¹⁷⁹ Humberto Ávila. **Teoria da igualdade tributária**, p. 146-7.

¹⁸⁰ Expressão utilizada por Carlos Maximiliano na obra **Hermenêutica e aplicação do Direito**, p. 80.

¹⁸¹ Como exemplo do tratamento desigual para que seja atingida a igualdade, temos a instituição de alíquotas diferentes e até mesmo uma isenção no caso do imposto de renda, de acordo com a renda auferida.

¹⁸² Celso Antônio Bandeira de Mello. **Conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 12-3.

desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real¹⁸³.

Verificamos, portanto, que o princípio da igualdade tem por objetivo que seja conferido tratamento uniforme, que pode, até por vezes, ser desigual, de modo que todos os que estejam na mesma situação recebam tratamento igual.

Assim, no que tange à compensação tributária, atualmente, o contribuinte pode: (i) julgando-se detentor de um direito creditório perante o Fisco Federal, apurar o crédito tributário e apresentar a Declaração de Compensação; (ii) após o reconhecimento de seu direito creditório pelo Poder Judiciário, apurar o crédito tributário (amparado pelo prévio reconhecimento judicial) e apresentar a Declaração de Compensação¹⁸⁴.

Nesse sentido, o tratamento conferido ao contribuinte variará de acordo com o posicionamento adotado. Todos os contribuintes que optarem por proceder à compensação diretamente mediante a apresentação da Declaração de Compensação devem ter tratamento igual; todos os contribuintes que optarem por proceder à compensação mediante prévio reconhecimento do crédito na esfera judicial também devem ter tratamento igual. Poderá haver (e no caso específico há) tratamento desigual entre os contribuintes que optarem por apresentar,

¹⁸³ Rui Barbosa. **Oração aos moços**, p. 55.

¹⁸⁴ Conforme artigo 74, § 1º da Lei nº 9.430/96 e artigo 34, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008:

“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 contribuintes 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.” (destaque nosso)

“Art. 34. [...] § 1º. § 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.”.

diretamente, sua Declaração de Compensação; e entre os contribuintes que recorrerem à prévia chancela do Poder Judiciário.

Dessa forma, não podemos tratar de ofensa ao princípio da isonomia, porque os contribuintes não se encontram na mesma situação, devendo assumir as conseqüências de acordo com a opção adotada (prévio reconhecimento judicial ou não do crédito tributário).

Em nosso entender, portanto, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional não dispensou tratamento desigual a contribuintes que estejam em situação igual (detentor de direito creditório perante o Fisco Federal). Muito embora ambos sejam detentores de direito creditório, optaram por caminhos diversos, justificando-se, assim, o tratamento desigual, cada qual consentâneo com o caminho escolhido.

Em se tratando de medidas judiciais, não podemos deixar de tecer algumas considerações sobre duas Súmulas editadas pelo Superior Tribunal de Justiça que envolvem, diretamente, aspectos direcionados à compensação tributária.

4.4 Súmula nº 212 e Súmula nº 213 do Superior Tribunal de Justiça

No que concerne à compensação, duas Súmulas editadas pelo Superior Tribunal de Justiça merecem destaque:

Súmula 212: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

Súmula 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

À primeira vista, poder-se-ia entender que as Súmulas mencionadas seriam contraditórias. Uma análise acurada de ambas, todavia, revela-nos entendimento diverso: o de que elas, em verdade, se complementam.

Com a Súmula 212, o Superior Tribunal de Justiça buscou pacificar o entendimento de que não é possível a concessão de medida liminar em *mandamus* que tenha por objeto o reconhecimento da compensação. Em nosso entender, a interpretação que se deve extrair do enunciado da Súmula é que não se mostra viável a chancela do Poder Judiciário quanto aos valores declarados e compensados pelo contribuinte, pois cabe, à Administração, no exercício de sua competência fiscalizatória, analisar o procedimento adotado pelo contribuinte, homologando-o ou não.

Dessa forma, assim como salientado no item 4.1 ao estudarmos o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, no sentido de que o Magistrado poderia autorizar a compensação tributária antes do trânsito em julgado, a Súmula nº 212 não obsta à concessão de medida liminar que autorize a compensação.

Apenas ressaltamos que referida decisão não terá o condão de extinguir o crédito tributário, mas apenas assegurar o direito de o contribuinte proceder ao encontro de contas, estando a homologação do procedimento adotado e a conseqüente extinção do crédito tributário sujeitas à análise do Fisco.

Ademais, o contribuinte poderá obter tutela que lhe assegure a suspensão da exigibilidade do crédito, conforme artigo 151, incisos IV e V, o que também foi retratado no item 4.1.

No que tange à Súmula nº 213, depreende-se que o seu objetivo é assegurar que o contribuinte possa se valer do Poder Judiciário para ter tutelado

o direito de proceder à compensação, o que, em hipótese alguma, se confunde com a homologação de valores e a extinção do crédito tributário. Esta é, reiterese, uma prerrogativa da Fiscalização.

Caso não seja essa a interpretação a ser atribuída às Súmulas em comento, entendemos que impedir que seja deferida a medida liminar ou a tutela antecipada em matéria de compensação é tornar letra morta o disposto no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533/51 e no artigo 273 do Código de Processo Civil, bem como violar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, que garante a todos o livre acesso ao Poder Judiciário (artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal de 1988, além de afrontar o objetivo do processo que é, em síntese, a obtenção de tutela jurisdicional útil.

Sobre o tema, Eduardo Domingos Bottallo ensina-nos luminosamente:

Foi exatamente isto que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu, ao proclamar, por meio da Súm. 213, que o mandado de segurança é instrumento apto à declaração do direito à compensação tributária.

Com isto, a Corte afastou a possível objeção de que tal declaração estaria presa à necessidade de elaboração de cálculos ou providências correlatas capazes de afastar os requisitos de liquidez e certeza do direito postulado.

E, diga-se de passagem, o fez corretamente, já que decidir se o contribuinte está, ou não, habilitado, pela ordem jurídica, a promover compensação de créditos fiscais, é matéria exclusivamente de direito e, como tal, adequada à solução pela via processual do mandamus.

Por igual forma, o verbete em estudo demonstra que, em matéria de compensação tributária, não se fazem presentes os óbices assentados pela Súm. 271 do STF, segundo a qual 'A concessão do mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação ao período pretérito, os quais devem ser reclamados pelas vias processuais próprias'.

Na verdade, lembra Roberto Rosas que este enunciado teve por objetivo impedir que o mandado de segurança fosse utilizado como alternativa da

ação de cobrança de vencimentos atrasados ou vantagens reivindicadas por servidores públicos.

Ora, tal não é, à toda evidência, a situação agora examinada, que gira em torno do reconhecimento de um direito: o direito à compensação de créditos fiscais.

Viesse a prevalecer o entendimento contrário ao que a Súm. 213 do STJ consagrou, estaria aberto o caminho para inviabilizar a utilização do mandado de segurança no campo tributário: toda vez que o contribuinte se insurgisse contra exigência tida, nesta área, como ilegal ou inconstitucional, bastaria invocar o enunciado da Súm. 271 da Suprema Corte para cercear-lhe o uso deste remédio constitucional, pois não se pode negar que toda discussão de índole tributária envolve, em última análise, questão apta a acarretar 'efeitos patrimoniais'¹⁸⁵.

Dessa forma, em nosso entender, as Súmulas n^{os}. 212 e 213 dirimiram as dúvidas relacionadas à possibilidade de impetração de Mandado de Segurança, bem como às atinentes à concessão de medida liminar, não apresentando conteúdo contraditório entre si, senão na aparência, impressão que se desfaz com o exame mais aprofundado da questão.

Para finalizar a questão, neste momento, colacionamos lição de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o tema, com a qual concordamos, que bem sintetiza o acerto e o intuito das Súmulas:

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência acatando em encerrros de mandados de segurança o direito de os contribuintes compensarem créditos e débitos, ficando por conta da Administração verificar a certeza e a liquidez daqueles, e a risco do contribuinte a observância dos pressupostos legais. Certíssimo, se a compensação tributária é feita *ipso jure*, basta ao contribuinte catar submissão à lei, e à Administração, verificar, estritamente, o seu cumprimento.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Eduardo Domingos Botelho. **Fundamentos do IPI**, p. 186-7.

¹⁸⁶ Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 846.

Tecidas as considerações, passemos a análise da legislação ordinária que traça os nortes da compensação tributária, objeto de nosso exame.

CAPÍTULO V

LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA BASE QUE TRATA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DE NOSSO EXAME

5.1 Da compensação prevista na Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Estudamos, nos capítulos anteriores, que um dos pressupostos para a compensação tributária é a edição de Lei que assim o preveja, conforme expressa exigência do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Diante da mencionada disposição legal, muito embora a compensação tributária estivesse prevista em nosso Sistema Jurídico desde outubro de 1966 (edição do Código Tributário Nacional), ela permaneceu “adormecida” por vinte e cinco anos, até 1991, com a publicação da Lei nº 8.383.

Atualmente, o processo de compensação sob exame tem como base legal os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e não mais o artigo 66 da Lei nº 8.383/91. Todavia, diante de sua sensível importância histórica, por tratar-se de um marco na compensação, não podemos deixar de lhe dispensar algumas linhas.

Até a edição da Lei nº 8.383/91, o contribuinte que detivesse direito creditório perante o Fisco deveria sujeitar-se, exclusivamente, ao pedido de restituição, em espécie, procedimento fundado no *solve et repete*, ou seja, o contribuinte deveria recolher o tributo e depois, em caso de discordância, pleitear a sua devolução.

O *solve et repete* é regra medieval que só se justificava quando se entendia que o Fisco, na relação jurídica tributária, ocupava uma posição de preeminência em face do contribuinte¹⁸⁷.

Em respeito ao princípio da igualdade, sobre o qual já tecemos nossas considerações, não podemos admitir que o Fisco ocupe posição de preeminência em face do contribuinte. Justifica-se, certamente, que seja conferido tratamento distinto ao Fisco e ao contribuinte, nos casos em que tal discriminação se faça necessária para preservar o princípio da igualdade (tratamento igual para situação igual; tratamento desigual para situação desigual).

O procedimento para a repetição do indébito, além de sempre compelir o contribuinte a efetuar o desembolso de numerário para somente após pleitear a sua devolução – o que por si só revela um procedimento despropositado e, quiçá, iníquo – era bastante moroso, pois o direito do contribuinte ao reconhecimento do montante indevidamente recolhido dependia da prévia aprovação da Administração ou do Poder Judiciário.

A necessidade do reconhecimento prévio do direito creditório do contribuinte causava a constante e inúmera movimentação das máquinas administrativa e judiciária, o que, por sua vez, gerava elevados custos.

A partir da edição da Lei nº 8.383/91, o contribuinte que julgasse ser detentor de um direito creditório perante o Fisco Federal não mais necessitaria, como caminho único, pleitear a sua devolução ao Estado por meio da anacrônica regra do *solve et repete*. O contribuinte poderia, a partir de então, proceder à compensação do numerário de que era credor com o montante a ser recolhido no

¹⁸⁷ Roque Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 201.

período subsequente, abatendo, integral ou parcialmente, o saldo devedor e recolhendo, portanto, apenas a diferença existente entre o montante devido e o montante indevidamente recolhido, independentemente do prévio reconhecimento de tal direito por parte do Poder Judiciário ou do prévio reconhecimento do indébito por parte do Fisco. Ao Fisco caberia verificar a regularidade do procedimento adotado, posteriormente a sua ocorrência.

Reproduzimos adiante o artigo 66 da Lei nº 8.383/91¹⁸⁸, que tratou da compensação tributária:

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

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

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

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

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.¹⁸⁹

O artigo 66 da Lei nº 8.383/91, conforme podemos verificar, trouxe alguns limites: (i) a compensação somente poderia ocorrer entre tributos de mesma espécie; (ii) a compensação somente poderia ocorrer com tributos vincendos.

¹⁸⁸ Redação de acordo com a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.

A discussão quanto às espécies tributárias foge ao objeto do presente estudo. Nada obstante, não podemos deixar de comentar a redação do artigo 66, que se refere a “tributos e contribuições federais”. Em nosso entendimento, bastaria a utilização do termo “tributos”, já que as contribuições têm natureza tributária.

¹⁸⁹ Em razão da disposição contida no artigo 66, § 4º da Lei nº 8.383/91, foi editada a Instrução Normativa DPRF nº 67, de 26 de maio de 1992 (DOU 27.05.92).

A expressão “tributos e contribuições da mesma espécie” causou dúvidas, especialmente diante da Contribuição ao Fundo de Investimento Social (Finsocial) e da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Nesses termos, os créditos dos contribuintes relativos à extinta Contribuição ao Finsocial poderiam ser utilizados para a compensação com o saldo devedor futuro de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social?

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 39, aclarou a interpretação a ser dada à expressão “tributos e contribuições da mesma espécie”, conforme segue:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

O termo “mesma destinação constitucional” dirimiu as dúvidas de interpretação possibilitando, inclusive, a compensação de créditos referentes à Contribuição ao Finsocial com os débitos vincendos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins¹⁹⁰.

Diante da possibilidade de utilização do saldo credor do contribuinte para abater do saldo devedor no período subseqüente, inúmeros foram os benefícios advindos com a Lei nº 8.383/91, seja para os contribuintes seja para a Administração seja, ainda, para o Poder Judiciário: (i) o procedimento para reaver

¹⁹⁰ O Poder Judiciário também pacificou a questão, conforme Ementa que, exemplificativamente, colacionamos: “Tributário – Compensação – Finsocial – Espécies diferentes – Lei 8.383/91 – Lei 9.430/96. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte, quanto à possibilidade de compensação dos créditos advindos de pagamentos indevidos a título de Finsocial com débitos da Cofins, mas não com tributos de espécies diversas, no regime da Lei 8.383/91. 2. A Lei 9.430/96 permite a compensação de tributos de espécies distintas, todavia, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal. 3. Recurso provido”. (Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, Recurso Especial 327.997, rel. Ministra Eliana Calmon).

o indébito tornou-se mais célere, mais prático e menos burocrático diante da desnecessidade do prévio reconhecimento da Administração ou do Poder Judiciário do direito creditório do contribuinte; (iii) certamente, houve redução na movimentação das máquinas administrativa e judiciária, reduzindo-se, por conseguinte, os custos correlatos¹⁹¹.

No que tange ao procedimento para formalização da compensação, cumpre ressaltar que os valores compensados eram apenas informados ao Fisco, por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais -DCTF¹⁹².

Na DCTF, o sujeito passivo indica seu débito perante a União Federal. Dessa forma, quando o contribuinte procedia à compensação e ocorria a extinção total do crédito tributário, a DCTF era apresentada com a indicação de ausência de saldo devedor (débito era equivalente a zero-“0”).

Rememoramos que, conforme estudado no item 2.1.1.2, a DCTF é instrumento hábil à constituição do crédito tributário.

Assim, considerando que, pela DCTF, declarou-se saldo devedor equivalente a zero, podemos considerar que houve a constituição do crédito tributário por tal instrumento?

Entendemos que, pela DCTF, o saldo apresentado como devedor é o valor constituído pelo contribuinte, a título de crédito tributário. Nesses termos, tendo

¹⁹¹ O objetivo da Lei nº 8.383/91 era justamente simplificar o procedimento para que o contribuinte pudesse reaver o indébito e desafogar a Administração, conforme excerto da Exposição de Motivos nº 534, de 24 de novembro de 1991, que acompanhou o Projeto de Lei nº 2.159, de 1991, que deu origem à Lei nº 8.383/91: “64. Racionalizar procedimentos, reduzir custos administrativos e evitar perdas para os contribuintes, são os propósitos visados com a permissão para que aqueles que tenham pago imposto indevido, ou a maior que o devido, possam compensar os valores pertinentes com os recolhimentos de débitos futuros.

65. Esta providência concorrerá para desafogar o trabalho de órgãos da administração tributária, com substancial economia de recursos humanos, materiais e financeiros para o Poder Público”.

¹⁹² A relevância de tal informação será melhor compreendida quando adentrarmos na análise da constituição do crédito tributário no momento do Pedido de Compensação.

sido informado saldo devedor igual a 0 (zero), esse foi efetivamente o valor constituído.

Dessa forma, caso a Receita Federal discordasse do procedimento adotado pelo contribuinte, não poderia, em nosso entender, utilizar a DCTF apresentada e inscrever os valores lá informados em dívida ativa, tendo em vista que o saldo devedor, se equivalente a zero, implica dizer que não houve a constituição de qualquer crédito tributário.

Fazia-se necessária, portanto, a constituição do crédito tributário, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional, na hipótese em que o Fisco discordasse da compensação.

Referido entendimento é corroborado pelo artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158/01, na redação vigente no período em foco:

Artigo 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No caso em comento, consideramos que a interpretação ao termo “diferenças apuradas” aponta para o “valor considerado devido pelo Fisco”. Assim sendo, caso o contribuinte tenha informado extinção total do crédito via compensação e o Fisco discordasse desse procedimento, teria que proceder à constituição do crédito tributário, via lançamento de ofício.

Ao proceder ao lançamento de ofício, entendemos, em prestígio ao princípio da ampla defesa e do contraditório, que o contribuinte deveria ser notificado pelo Fisco para respondê-lo, pois não poderia, simplesmente, sofrer o

ônus de uma cobrança sem que lhe tivesse sido oportunizado o direito à ampla defesa, especialmente no caso em que o documento hábil à constituição do crédito tributário tenha apresentado saldo devedor equivalente a zero (0), diante de seu entendimento quanto à extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional.

O direito à ampla defesa e ao contraditório não significa, apenas, conferir ao contribuinte a possibilidade de defesa, mas, sim, oportunizar a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, ou seja, possibilitar o acesso ao contribuinte para que discuta a cobrança também na esfera administrativa, eis que o crédito tributário não fora constituído pelo documento entregue pelo contribuinte¹⁹³. Ademais, o contribuinte deve ter conhecimento dos motivos que levaram à Receita Federal a discordar do procedimento adotado para que possa, então, se o caso, questionar referida discordância, apresentando os motivos que, em seu entender, legitimam seu procedimento.

A compensação tributária regida, exclusivamente, pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/91 perdurou por cinco anos, até 30 de dezembro de 1996, quando foi publicada a Lei nº 9.430/96. É sobre o que trataremos nos itens seguintes.

5.2 Da compensação prevista na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

5.2.1. Considerações gerais

¹⁹³ Registramos o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido aqui esposado: Ementa. Tributário. Recurso Especial. PIS. Compensação. DCTF. Inscrição em Dívida Ativa. Impossibilidade. 1. Comunicado pelo contribuinte, na Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), que o valor do débito foi quitado por meio da utilização do mecanismo compensatório, não há por que falar em confissão de dívida suficiente à inscrição na dívida ativa. 2. Recurso especial não-provido. (Recurso Especial nº 419.476-RS (2002/0029183-9); Recorrente: Fazenda Nacional; Rel. Ministro João Otávio de Noronha; v.u.; DJ 02.08.06).

O instituto da compensação sofreu outra significativa alteração em 30 de dezembro de 1996, com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro.

A referida Lei tratou do procedimento para restituição e compensação de tributos em sua Seção VII, artigos 73 e 74, conforme segue:

Artigo 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

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

II – a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Artigo 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. (Redação original)

Da análise do artigo 74, pode-se atestar que, a partir da Lei nº 9.430/96, o alcance da compensação e seu procedimento foram alterados no seguinte sentido: admitiu-se a compensação entre quaisquer tributos sob administração da Receita Federal; condicionou-se a compensação à prévia análise, pela Receita Federal, de Requerimento apresentado pelo sujeito passivo.

Logo após a publicação da Lei nº 9.430/96, a compensação era regida, tanto por seus artigos 73 e 74, quanto pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/91¹⁹⁴.

¹⁹⁴ Mais precisamente, os regimes conviveram de forma concomitante no período entre 1º de janeiro de 1997 (momento em que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 passou a produzir efeitos) e 1º de outubro de 2002 (momento em que o artigo 49 da Lei nº 10.637/02, que alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, passou a produzir efeitos)

Podemos destacar as seguintes diferenças entre os regimes de compensação previstos no artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96:

(i) sob a égide da Lei nº 8.383/91, apenas os créditos relativos a tributos de mesma espécie poderiam ser compensados; sob a égide da Lei nº 9.430/96, a compensação poderia ser feita com créditos relativos a quaisquer tributos administrados pela Receita Federal;

(ii) sob a égide da Lei nº 8.383/91, o contribuinte realizava, por sua conta e risco, o encontro de contas entre o crédito e o débito relativo a tributo de mesma espécie; sob a égide da Lei nº 9.430/96, no caso de tributos de espécies diferentes, a compensação estava condicionada à apresentação de um requerimento à Receita Federal; no caso de tributos de mesma espécie, a compensação era feita conforme diretrizes da Lei nº 8.383/91;

(iii) sob a égide da Lei nº 8.383/91, o controle da Fiscalização era feito posteriormente ao procedimento (compensação) adotado pelo contribuinte; sob a égide da Lei nº 9.430/96, o controle da Fiscalização era feito anteriormente à compensação: esta poderia deferir, ou não, o pleito formulado pelo contribuinte.

A compensação com tributos de espécies diferentes foi, de fato, um grande avanço no sistema da compensação tributária. Aludida possibilidade, todavia, não podemos olvidar, estava condicionada à prévia aprovação do requerimento formulado pelo contribuinte perante a Receita Federal (ao contrário do que ocorria com a compensação entre tributos de mesma espécie, em que a fiscalização era feita posteriormente ao procedimento adotado pelo contribuinte), o que perdurava meses e até anos.

Nossa atenção a este ponto não tem o condão meramente informador. A longa espera dos contribuintes pela apreciação de seu requerimento justificou uma das alterações do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, causando inúmeras

conseqüências que também trouxeram significativa mudança ao processo de compensação tributária.

5.3 Alterações promovidas no artigo 74 da Lei nº 9.430/96

5.3.1 Alteração promovida pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002) - Questões atinentes ao regime de compensação

Conforme afirmamos no capítulo anterior, com a edição da Lei nº 9.430/96, ao mesmo tempo em que o alcance da compensação foi ampliado – possibilidade de compensação entre tributos de espécies diferentes – a prévia chancela da Receita Federal tornou o procedimento bastante moroso, pois o requerimento apresentado pelo sujeito passivo perdurava anos pendente de análise.

Dessa forma, buscando uma alternativa para tornar o procedimento de compensação mais célere, em 2002, o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 foi alterado, por meio do artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro.

Os objetivos almejados com a alteração promovida no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 podem ser verificados no item 35 da Mensagem encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional:

O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais.

No que se refere à celeridade do procedimento da compensação, esta foi atingida diante da inclusão do § 2º ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que estabeleceu que a compensação declarada à Receita Federal teria o condão de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória¹⁹⁵ de sua ulterior homologação, o que será melhor tratado no item 5.4, eis que trataremos do regime de compensação a partir da alteração promovida pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02.

Muito embora não tenha havido a revogação expressa do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, os regimes de compensação previstos no artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não mais subsistiram concomitantemente. Melhor dizendo: o regime de compensação previsto na Lei nº 8.383/91 foi totalmente substituído pelo regime previsto na Lei nº 9.430/96.

Ocorreu, no caso, o critério cronológico de aplicação das leis, previsto no artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que assim dispõe:

Artigo 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.¹⁹⁶

Nas palavras de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello¹⁹⁷, ocorreu a “revogação por substituição”, que pode se dar de modo: (i) tácito; ou (ii) expresso,

¹⁹⁵ Condição resolutória (ou resolutiva) é a que subordina a ineficácia do negócio a um evento futuro e incerto. Assim sendo, enquanto ela não se realiza, vigora o ato negocial, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido, mas, verificada a condição, para todos os efeitos extingue-se o direito a que ela se opõe. Exemplo: ‘constituirei uma renda em seu favor enquanto você estudar’. (cf. Maria Helena Diniz, **Dicionário Jurídico**, p. 744-5)

Difere, portanto, da condição suspensiva, que é aquela em que as partes protelam, temporariamente, a eficácia do negócio até a realização do acontecimento futuro e incerto. Exemplo: ‘comprarei sua escultura se ela for aceita numa exposição internacional’. Pendente a condição suspensiva, não há direito adquirido, mas expectativa de direito ou direito eventual. Com o advento dessa condição aperfeiçoa-se o efeito do ato negocial, operando-se ex tunc, ou seja, desde o dia de sua celebração, daí ser, portanto, retroativo. (cf. Maria Helena Diniz, **Dicionário jurídico**, p. 744-5)

¹⁹⁶ *Lex posterior derogat legi priori*.

sendo que, do modo expresse, ainda pode ser: (ii.1) específico e indicativo ou (ii.2) genérico e indeterminado.

Na substituição tácita, o conteúdo da lei nova apresenta antinomia com o conteúdo da lei anterior, ocorrendo, assim, a revogação, ainda que sem qualquer indicação de que a lei antiga está revogada.

Dessa forma,

[...] se coincidem duas leis sobre a regência do mesmo assunto e apresentam incompatibilidades em algumas das suas disposições, de tal maneira que a execução da lei nova seja impossível sem destruir parte da antiga, esta última se tem como tacitamente revogada. Igualmente, se coincidem duas leis na regência do mesmo assunto e a nova regula por inteiro a matéria regulada pela lei ou leis anteriores, estas se têm como tacitamente revogadas¹⁹⁸.

Na substituição expressa de modo específico e indicativo, ensina o saudoso administrativista, a lei posterior (lei nova) especifica que a partir de determinada data fica revogada a lei anterior, integralmente ou mediante especificação dos artigos; na substituição expressa de modo genérico e indeterminado, a lei posterior (lei nova) declara que restam revogadas as disposições em contrário.

Assim, em razão da substituição tácita, apoiando-nos na lição de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, mesmo no caso de tributos de mesma espécie, a compensação deveria ser feita mediante a apresentação de Declaração de Compensação (Dcomp).

A partir da alteração promovida pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02, além da compensação via Dcomp, seja no caso de tributos de mesma espécie, seja no

¹⁹⁷ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, p. 302.

¹⁹⁸ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, p. 304.

caso de tributos de espécie diferentes, os pedidos de compensação pendentes de apreciação até a entrada em vigor do mencionado artigo 49 passaram a surtir os mesmos efeitos da Declaração de Compensação, isto é, extinguiriam o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, *in verbis*:

Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

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

[...].

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º. [...].

As implicações concernentes aos Pedidos de Compensação e a sua conversão em Declaração de Compensação serão tratadas em detalhe no item seguinte, tendo em vista que, muito embora a intenção do Governo fosse simplificar os mecanismos relacionados aos procedimentos de compensação e, de fato, a extinção do crédito tributário via Dcomp tenha representado um grande

avanço nessa direção, a Lei foi omissa em alguns pontos, deixando de atender, portanto, o fim para o qual foi editada.

5.4 Declaração de Compensação - Conseqüências decorrentes do artigo 49 da Lei nº 10.637/02 c/c o artigo 17 da Lei nº 10.833/03

Conforme já ressaltado, o artigo 49 da Lei nº 10.637/02 foi, de fato, um avanço ao estabelecer que as Declarações de Compensação ocasionariam a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, tendo em vista que, após a apresentação do Pedido de Compensação à Receita Federal, estes permaneciam dias, meses, anos pendentes de análise, sem que houvesse qualquer “sanção” à Fazenda Pública.

Ocorre que a Lei foi omissa em alguns pontos, o que causou alguns questionamentos, como, por exemplo: a Dcomp tinha o condão de constituir o crédito tributário? A partir de qual momento o procedimento adotado pelo contribuinte seria considerado tacitamente homologado?

As omissões destacadas somente foram sanadas em 30 de outubro de 2003, com a Medida Provisória nº 135¹⁹⁹, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme artigo 17, *in verbis*:

Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74.

[...].

¹⁹⁹Publicada no **Diário Oficial da União** de 31 de outubro de 2003.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

[...]

Da leitura do artigo 17, verifica-se que estabeleceu expressamente que: (i) a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados (ii) o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Inicialmente, indagamos: nada obstante a Lei nº 10.833/03 tenha estabelecido, expressamente, que a Dcomp teria o condão de constituir confissão de dívida e instrumento hábil para a exigência dos débitos indevidamente compensados, podemos considerar que tal Declaração teria, de fato, tal força constitutiva?

Quando examinamos a Declaração de Compensação a ser apresentada pelo sujeito passivo, verificamos que nela são identificados: (i) o sujeito passivo; (ii) o sujeito ativo; (iii) a origem do crédito do contribuinte a ser utilizado / a origem do débito do Fisco: (pagamento indevido ou em montante superior ao devido; ou crédito objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento; ou outros); (iv) o total do crédito do contribuinte/débito do Fisco que será utilizado; (iv) a discriminação do débito do contribuinte (crédito tributário do Fisco) a ser compensado.

Dessa forma, entendemos que a Declaração de Compensação contém os elementos necessários para constituir o crédito tributário, assim como ocorre no

lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional) ou na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, podendo, a Lei nº 9.430/96, ter assim estabelecido.

Consideramos relevante destacar que, decorrência da constituição do crédito tributário via Declaração de Compensação, na hipótese de não ser homologada a compensação tributária, os valores nela declarados (constituídos) podem ser utilizados para posterior inscrição em dívida ativa da União Federal e conseqüente cobrança judicial (Execução Fiscal), assim como ocorre com os valores declarados na DCTF, por exemplo, quando o contribuinte deixa de proceder ao devido recolhimento dos valores declarados, diferentemente do que ocorria no período tratado no item 5.1.

Dessa forma, ainda que a DCTF apresente saldo a pagar equivalente a “0” (zero), em razão da extinção do crédito tributário via compensação, o Fisco pode se utilizar dos dados constantes da Declaração de Compensação e encaminhar os débitos diretamente para a inscrição em dívida ativa, pois se consideram constituídos, não se mostrando mais necessário, assim, a constituição do crédito tributário via lançamento, nesta hipótese.

Por esse motivo, a mesma Lei nº 10.833/2003 que buscou sanar as omissões da Lei nº 10.637/2002 estabeleceu, em seu artigo 18, que o lançamento de ofício retratado no artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35 estaria limitado à imposição de multa isolada, nos termos seguintes:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa

disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964²⁰⁰.

A diferença da Declaração de Compensação para a DCTF reside no fato de que, na hipótese de não ser homologada a compensação declarada, o sujeito passivo deve ser intimado, ocasião em que poderá saldar o débito ou discutir administrativamente a decisão proferida²⁰¹.

Em nosso entender, a intimação faz-se necessária porque, diferentemente do que ocorre com a DCTF, o contribuinte considera que os valores constantes na Dcomp, embora sejam devidos, estão extintos, ou seja, não haveria qualquer crédito tributário pendente de pagamento. Assim, discordando a Receita Federal do procedimento adotado pelo contribuinte, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, deve intimá-lo acerca dos motivos que o levaram à discordância para que possa apresentar suas razões, na hipótese de considerar equivocado o entendimento da Receita Federal.

Conforme mencionado anteriormente, o § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a nova redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 10.833/2003, estabeleceu, expressamente, que o prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo seria de cinco anos, contado da data da entrega da Declaração de Compensação.

²⁰⁰ Recordamos que, anteriormente à Lei nº 10.833/03, as diferenças apuradas decorrentes de pagamento, parcelamento ou compensação, deveriam ser objeto de lançamento de ofício (vide item 5.1).

²⁰¹ Conforme artigo 66 da IN RFB 900/08. O sujeito passivo, após cientificado da decisão que deixou de homologar a compensação, pode apresentar a denominada Manifestação de Inconformidade e, caso indeferida, Recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Referidas manifestações seguem o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e suspendem a exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, inciso III do Código de Processo Civil. Em alguns casos, todavia, de acordo com o artigo 66, § 8º da IN RFB nº 900/08, não é possível a apresentação de Manifestação de Inconformidade, conforme exemplos que serão analisados em tópico próprio.

Ocorre que, conforme § 4º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02, os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa seriam considerados, a partir de 1º de outubro de 2002, Declaração de Compensação, desde o seu protocolo.

Assim sendo, os Pedidos de Compensação que estavam pendentes de apreciação há mais de cinco anos, contados de seu protocolo, foram homologados tacitamente, com a conseqüente extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional.

O posicionamento retratado está em consonância com o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais²⁰², mas diverge daquele da Receita Federal.

A Receita Federal considera que apenas as Declarações apresentadas após a edição da Medida Provisória nº 135/03 constituem confissão de dívida, conforme Solução de Consulta Interna nº 3, de 8 de janeiro de 2004, *in verbis*:

Somente as declarações de compensação entregues à SRF a partir de 31/10/2003 constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, há decisões proferidas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no sentido de que, dependendo da natureza do crédito, o Pedido não teria sido convertido em Declaração de Compensação. No exemplo a seguir, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou que o Pedido apresentado pelo contribuinte não foi convertido em Declaração de Compensação em razão de o crédito ser decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, *in verbis*:

²⁰² Conforme artigo 43 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, o Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, assim como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, foram unificados em um único Órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições

EMENTA: PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Os pedidos de compensação com créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado não foram convertidos em Declaração de Compensação quando das modificações impostas no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, motivo pelo qual, nestes casos, não há que se falar em homologação tácita. Período de apuração: 16/10/1989 a 20/04/1992 (Acórdão nº 15-17345 de 29 de outubro de 2008 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA)

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme mencionado anteriormente, entende, diferentemente da Receita Federal, que os pedidos de compensação pendentes de apreciação até a data em que entrou em vigor a Medida Provisória nº 66 consideram-se Declarações de Compensação, independentemente, inclusive, da natureza dos créditos utilizados, conforme julgados exemplificativamente colacionados a seguir:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997

Ementa

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - PAGAMENTOS INDEVIDOS - PRAZO - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA - Os pedidos de compensação que em 01/10/2002 encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF são considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. A data de início da contagem do prazo de 5 (cinco) anos, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF. Transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data do pedido de compensação, sem manifestação da autoridade administrativa competente, opera-se a homologação tácita extintiva do crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido.²⁰³

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de Apuração: 01/06/1982 a 31/12/1982

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - CONVERSÃO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa na data em que passou a vigorar a novel legislação disciplinadora da matéria serão considerados declaração de compensação, desde o momento de seu protocolo na repartição fiscal.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 05 anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. Transcorrido esse prazo sem que a autoridade administrativa se pronuncie, considerar-se-á homologada (homologação tácita) a compensação declarada pelo sujeito passivo e, definitivamente, extinto o crédito tributário nela declarado.

Recurso Voluntário Provido.

Voto

[...]

[...]: o pedido de compensação fora protocolado em 06 de agosto de 1998 e a repartição fiscal somente veio a examinar o pedido em 20 de outubro de 2004, ou seja, 06 anos, 02 meses e 14 dias após o protocolo do pedido.

Por oportuno, frise-se que, originalmente, a compensação foi pleiteada por meio de pedido de compensação, todavia, por força do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10637/2002, tais pedidos, quando pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo. Esse é, justamente, o caso do pedido de compensação ora em exame, pois, conforme dito linhas acima, o protocolo na repartição fiscal foi efetuado em 06 de agosto de 1998 e ficou pendente

²⁰³ 1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara - Recurso Voluntário nº 153.132 - Processo 10850.000817/00-77 - Recorrente: Selucan Atacado de Papelaria Ltda. - Data da Sessão: 15.08.2008 - Relator: Cândido Rodrigues Neuber - Acórdão 108-09702 - Resultado: Dado provimento, por unanimidade de votos.

de apreciação até 20 de outubro de 2.004. Diante disso, ex vi do § 4º retrocitado, converteu-se em declaração de compensação. [...].

Diante do exposto, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário no sentido de declarar a homologação tácita da compensação realizada pela reclamante, em razão do transcurso do prazo de 05 anos entre o protocolo do pedido e o exame deste pela repartição fiscal.

É como voto.²⁰⁴

Ementa

Compensação – Homologação tácita – Passados cinco anos do pedido de compensação, desde que convertido em declaração de compensação, nos termos dos parágrafos 4º e 5º, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada, respectivamente, pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02 e artigo 17 da Lei nº 10.833/03, perde o Fisco o direito de não homologar a compensação, verificando-se a definitiva liquidação do tributo.²⁰⁵

A despeito do entendimento da Receita Federal, consideramos que o posicionamento que vem sendo adotado pelo Órgão Administrativo Julgador é mais acertado pois, em nosso entender, independentemente da natureza dos pedidos de compensação (créditos de terceiros, tributos de diferentes espécies, etc.), se pendentes de apreciação até 1º de outubro de 2002, passaram a ser considerados Declaração de Compensação, já que a Lei não fez qualquer ressalva que pudesse justificar a distinção, sendo de cinco anos, portanto, o prazo para a sua apreciação, conforme artigo 17 da Lei nº 10.833/2003.

A situação, todavia, passou a ter outro cenário a partir de 31 de dezembro de 2008, com a publicação da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro. Em seu artigo 86, referido Normativo assim estabeleceu:

²⁰⁴ 3º Conselho de Contribuintes - 1ª Câmara - Recurso Voluntário nº 131.871 - Processo nº 11020.001647/98-41 - Acórdão 301-32.545 - Resultado: Dado provimento, por unanimidade de votos.

²⁰⁵ 1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara - Recurso Voluntário nº 142.328 - Processo nº 10825.001245/98-28 - Acórdão nº 108-08645 - Resultado: Dado provimento, por unanimidade de votos.

Artigo 86. Os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da RFB serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. Não foram convertidos em Declaração de Compensação os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002 que têm por objeto crédito de terceiros, 'crédito-prêmio' instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos administrados pela RFB.

Verifica-se assim que alguns Pedidos de Compensação pendentes de apreciação que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, surtiam os mesmos efeitos da Declaração de Compensação, ao apagar das luzes de 2008, passaram a não mais surtir tal efeito.

A restrição posta pela Instrução Normativa padece de ilegalidade, em nosso entendimento, pois, sendo hierarquicamente inferior à Lei, não poderia ter restringido direitos, já que o artigo 74, § 4º da Lei nº 9.430/96 não impôs qualquer limitação quanto à natureza do Pedido de Compensação para que fosse convertido em Declaração de Compensação.

Repisamos, nesses termos, que aludido parágrafo § 4º limitou-se a consignar que “os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo”.

Neste ponto, rememorando a matéria tratada no *Capítulo I*, vimos que as normas, em nosso sistema, encontram-se dispostas de modo hierarquizado,

devendo as normas de inferior hierarquia estar em consonância com as normas de superior hierarquia.

Nesse sentido, temos que a Instrução Normativa é hierarquicamente inferior à Lei e, portanto, em nenhuma hipótese poderia extrapolar os limites nela delineados, mormente para restringir direitos.

Sobre o tema, essenciais são as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Assim, toda a dependência e subordinação do regulamento à lei, bem como os limites em que se há de conter, manifestam-se revigoradamente no caso de instruções, portarias, resoluções, regimentos ou normas quejandas. Desatendê-los implica inconstitucionalidade. A regra geral contida no art. 68 da Carta Magna, da qual é procedente inferir vedação a delegação ostensiva ou disfarçada de poderes legislativos ao Executivo, incide e com maior evidência quando a delegação se faz em prol de entidades ou órgãos administrativos sediados em posição jurídica inferior à do Presidente e que se vão manifestar, portanto, mediante atos de qualificação menor.

Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que já não estejam estabelecidos e restringidos na lei, menos ainda poderá fazê-lo instruções, portarias ou resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções. Se o Chefe do Poder Executivo não pode assenhorar-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta²⁰⁶.

Fazemos coro à manifestação de Roque Carrazza no sentido de que

[...] as instruções normativas, atos infra-regulamentares que são, não podem, sponte propria, restringir direitos de natureza tributária. Ou, se

²⁰⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo**, p. 331-2.

preferirmos: não podem, por virtude própria, impor, aos administrados, contribuintes ou não-contribuintes, deveres tributários novos²⁰⁷.

Dessa forma, se a Lei nº 9.430/96 estabeleceu que todos os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação seriam convertidos em Declaração de compensação, frise-se, sem ter feito qualquer distinção quanto à natureza de tais Pedidos, a Instrução Normativa não poderia ter assim determinado.

²⁰⁷ Roque Carrazza. **Legalidade, praticabilidade e eficácia dos Decretos**, p. 898.

CAPÍTULO VI

A COMPENSAÇÃO “PROPOSTA” PELO FISCO (COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO) E CONSIDERAÇÕES RELATIVAS A ESPECÍFICOS CRÉDITOS UTILIZADOS PELO SUJEITO PASSIVO

6.1 Compensação de ofício

6.1.1 Procedimento para efetivação

O sujeito passivo, conforme temos estudado, pode requerer que seu crédito perante a União Federal, não lhe seja devolvido em espécie, mas sim, que seja utilizado para compensação, procedimento em que, grosso modo, procede ao encontro de contas entre o seu saldo credor perante aludido ente público e o seu saldo devedor, extinguindo-se ambas as dívidas até o limite em que se encontrarem.

Assim, a compensação tributária, até o momento, foi analisada como uma faculdade do sujeito passivo para ter reconhecida a extinção de sua relação de débito perante o Fisco e a concomitante extinção da relação contraposta, o que vai ao encontro, inclusive, do disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que frisa que o sujeito passivo “poderá” utilizar, na compensação, o crédito apurado, *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 Órgão²⁰⁸.

²⁰⁸ Conforme redação dada pela Lei nº 10.637/02. De se apontar que, na redação anteriormente vigente, ficava ainda mais clara a faculdade do contribuinte de utilizar seu crédito para proceder à compensação: “Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.”.

Verificaremos, neste item, que a compensação de tributos federais, no Sistema Jurídico nacional, não constitui um direito a ser exercido, exclusiva e facultativamente, pelo sujeito passivo. A legislação estabeleceu que, em certos casos, a compensação deve ser “proposta”, *ex officio*, pela Receita Federal do Brasil: trata-se da denominada compensação de ofício.

Conforme artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, em sua redação original²⁰⁹, a Receita Federal, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos ao contribuinte, deve verificar se este é devedor da Fazenda Nacional, *in verbis*:

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.

Aludido dispositivo legal permaneceu “adormecido”, mormente porque dependia da regulamentação do Ministério da Fazenda, até ser relembrado, em 1996, pelo artigo 73 da Lei nº 9.430/96, conforme segue:

²⁰⁹ Atualmente, a compensação de ofício é promovida também entre as contribuições previdenciárias, diante da nova redação dada ao artigo 7º do Decreto-lei 2.287/86 pelo artigo 114 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

“Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. § 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. § 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. § 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo.”

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

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

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

A regulamentação de referido dispositivo legal ocorreu em 1997, com o Decreto nº 2.138 que, em seu artigo 6º, assim estabeleceu:

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

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

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

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

Debruçando-nos sobre o artigo 6º, especialmente sobre seu *caput*, parágrafos 1º e 2º, temos que o sujeito passivo, nos casos em que tem reconhecido o seu direito creditório, sujeita-se, antes de receber o respectivo numerário, à apuração, pela Receita Federal, quanto à inexistência de débito perante a Fazenda Nacional (inscrito ou não em dívida ativa).

Verificada a existência de débito, o montante a ser restituído ou ressarcido

será compensado com os débitos encontrados. O sujeito passivo fará jus, apenas, ao eventual saldo remanescente após a liquidação de referidos débitos.

Salientamos, conforme dito anteriormente, que a compensação não se trata de um benefício fiscal conferido ao contribuinte. Cuida-se de uma via de mão dupla: ao mesmo tempo que extingue a obrigação do sujeito passivo (devedor) perante o sujeito ativo (Fisco – credor) extingue a obrigação do sujeito passivo (credor) perante o sujeito ativo (Fisco – devedor).

Assim sendo, se é facultado ao contribuinte requerer a compensação de seu saldo credor com os débitos que possui perante o Fisco Federal, não seria legítimo que este, por seu turno, utilizasse o mesmo procedimento para receber seu crédito? Caminhemos mais um pouco, antes de respondermos a tal questionamento.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97 estabelecem que, antes de ser feita a compensação, o sujeito passivo deverá ser notificado do procedimento que será adotado, ocasião em que poderá: (i) manter-se silente; (ii) manifestar-se concordando com a compensação de ofício; (iii) manifestar-se discordando da compensação de ofício.

Neste ponto, consideramos que agiu bem o Poder Executivo: a prévia notificação evita surpresa²¹⁰ ao sujeito passivo, que poderá receber valores inferiores ao postulado ou até mesmo deixar de receber qualquer valor em razão da compensação *ex officio*, sendo que a notificação permite exatamente ao sujeito passivo tomar ciência acerca de tais possibilidades e organizar-se financeiramente.

O silêncio do sujeito passivo, assim como a sua expressa concordância,

²¹⁰ Sacha Calmon ressalta a importância do princípio da não-surpresa, *in verbis*: “O princípio da não-surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades, levando em conta os referenciais da lei”. (**Segurança jurídica e tributação**, p. 196-7).

implicam aquiescência com a compensação de ofício.

Detendo nossos olhos apenas ao *caput* e aos artigos 1º e 2º poderíamos considerar legítimo o procedimento proposto pelo Fisco, pois o sujeito passivo: (i) não se opõe à compensação de ofício ou (ii) manifesta a sua aquiescência com ele. As vantagens da compensação aplicar-se-ão, portanto, à compensação de ofício (extinção concomitante de duas obrigações jurídicas contrapostas; ausência de desembolso de numerário com menor circulação de moeda; benefício concomitante ao sujeito passivo e ao Fisco Federal, dentre outras já mencionadas).

Quando nos debruçamos, todavia, sobre o § 3º do artigo 6º do Decreto nº 2.138/97, não podemos concordar com o instituto, pois apresenta comando, em nosso entender, inconstitucional e ilegal. Expliquemo-nos.

Manifestando-se contrariamente à compensação de ofício, o sujeito passivo não terá direito à imediata restituição ou ao ressarcimento do numerário reconhecidamente como de sua propriedade, pois este ficará retido pela Receita Federal do Brasil até que o débito apontado seja liquidado.

Dessa forma, e exemplificativamente, se o contribuinte tiver reconhecido o direito à restituição de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e a Receita Federal apontar uma dívida de R\$ 100,00 (cem reais), até que aludido débito seja liquidado, não lhe será liberado seu crédito.

Reconhecido o direito creditório, consideramos que a retenção de qualquer valor pelo Fisco Federal é inconstitucional, ainda que esta corresponda ao exato montante do débito apontado²¹¹ pois, certamente, a retenção de propriedade do sujeito passivo, que não ocorra nas hipóteses constitucionalmente previstas,

²¹¹ No exemplo dado, ainda que a retenção fosse de R\$ 100,00 – montante correspondente ao débito apontado – essa retenção seria inconstitucional, em nosso entendimento

configura prática confiscatória²¹². Mas a inconstitucionalidade torna-se ainda mais gritante, pois a Receita Federal retém a integralidade do crédito que, frise-se, já foi reconhecido como de propriedade do contribuinte.

Inúmeras são as conseqüências da (indevida) retenção do numerário pelo Fisco. No exemplo apresentado em que o crédito do sujeito passivo é sensivelmente superior ao débito apontado, provavelmente, será efetuada a “espontânea” liquidação apenas com o objetivo de que o sujeito passivo possa ter liberado o vultoso montante cuja propriedade já lhe foi reconhecida, ainda que ele discorde da cobrança da quantia exigida pelo Fisco.

Nesses termos, a compensação de ofício, quando há a discordância do contribuinte, pode até mesmo configurar “meio indireto” de arrecadação de tributo, prática rechaçada no Sistema Jurídico Pátrio.

O Direito Positivo Brasileiro oferece os meios para que o Fisco Federal proceda à cobrança de seu crédito, administrativa ou judicialmente²¹³, assegurando o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, estabelecendo os direitos e os deveres dos sujeitos credor e devedor, não sendo legítima a criação de meios que, indiretamente, acabem por satisfazer o crédito do Estado.

Ressaltamos ainda que a criação de “artifícios indiretos” – verdadeiros meios oblíquos de pressão e de coação sobre o devedor - com o intuito de cobrança é prática amplamente rechaçada por nossos Tribunais. O rechaço à cobrança por meios indiretos, frise-se, transcende, inclusive, os limites fiscais, sendo prática

²¹² Conforme lição de Celso Ribeiro Bastos já retratada no presente trabalho, deve ser considerado confisco toda a violação ao direito de propriedade, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar (**Comentários à Constituição do Brasil**, 6.v., p. 164-5).

²¹³ Basicamente, a matéria está disciplinada nos seguintes normativos: Decreto-lei nº 70.235/72; Lei nº 6.830/80; Lei nº 5.689, de 11 de janeiro de 1973

abominável para qualquer tipo de cobrança, incluindo as de natureza privada, conforme Súmulas da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça transcritas a seguir:

Súmula 70 do Supremo Tribunal Federal: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 do Supremo Tribunal Federal: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Súmula 127 do Superior Tribunal de Justiça: É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado.

Consideramos, portanto, que a retenção de numerário a ser ressarcido ou restituído ao contribuinte é medida manifestamente inconstitucional, por configurar prática confiscatória, seja do montante correspondente ao do débito indicado, seja, com muito mais razão, da integralidade do numerário que é de sua propriedade.

Entendemos, ainda, que o Poder Executivo, ao regulamentar o disposto no artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287/86, determinando a retenção numerário de propriedade do sujeito passivo, extrapolou sua competência, inobservando o inciso IV do artigo 84 da Constituição da República Federativa do Brasil, que estabelece que os Decretos devem ser expedidos para fiel execução das leis, *in verbis*:

Artigo. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...];

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

O artigo 99 do Código Tributário Nacional reforça, expressamente, o comando contido na Constituição Federal de 1988 de que o regulamento deve ser fiel à

execução da lei, vejamos:

Artigo 99. O conteúdo e alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Entendemos que em nenhum momento a possibilidade de retenção do numerário já devidamente reconhecido condiz com a fiel execução do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.287/86.

Com efeito, ao analisarmos o artigo 7º do mencionado Decreto-lei ou o artigo 73 da Lei nº 9.430/96 não depreendemos que haveria autorização para que o Poder Executivo estabelecesse a retenção de numerário de propriedade do contribuinte, e, ainda que tal possibilidade estivesse em lei, referido comando não atenderia os ditames constitucionais (tais como o direito de propriedade e a vedação ao confisco).

Nesse ponto, ensina Pontes de Miranda:

Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estranhos à lei, ou faz reviver direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações ou exceções, que a lei apagou, é inconstitucional. Por exemplo: se faz exemplificativo o que é taxativo, ou vice-versa. Tampouco pode ele limitar, ou ampliar direitos, deveres, pretensões, obrigações ou exceções à proibição, salvo se estão implícitas. Nem ordenar o que a lei não ordena [...]. Nenhum princípio novo, ou diferente, de direito material se lhe pode introduzir. Em consequência disso, não fixa nem diminui, nem eleva vencimentos, nem institui penas, emolumentos, taxas ou isenções. Vale dentro da lei; fora da lei a que se reporta, ou das outras leis, não vale. Em se tratando de regra jurídica de direito formal, o regulamento não pode ir além da edição de regras que indiquem a maneira de ser observada a regra jurídica²¹⁴.

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello²¹⁵ elucida a subordinação do regulamento à lei:

²¹⁴ Citado por Celso Antônio Bandeira de Mello, na obra **Curso de Direito Administrativo**, p. 316

²¹⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**, p. 311.

Em suma: é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.

Este último traço é que faz do regulamento, além de regra de menor força jurídica que a lei, norma dependente dela, pois forçosamente a pressupõe, sem o quê nada poderia dispor. No Direito pátrio, sem a lei não haveria espaço jurídico para o regulamento.

No âmbito do Poder Judiciário, apontamos, sobre a questão aventada, decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça que reconhece a extrapolação de competência do Poder Executivo e, por conseqüência, a violação ao princípio da legalidade, diante da retenção do numerário quando o contribuinte discorda da compensação de ofício:

Ementa

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DIREITO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DO FISCO REALIZA-LÁ DE OFÍCIO. RETENÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Inexiste dispositivo legal autorizando a Fazenda Nacional a proceder compensação tributária de ofício e, em caso de não-concordância do contribuinte com os valores encontrados, proceder a retenção dos respectivos créditos.

2. O Decreto 2.138, de 29.01.97, em seu art. 6º, extrapolou a sua função regulamentadora.

3. A compensação é regida por dispositivos que consagram ser um direito do contribuinte, a quem lhe é outorgado a opção de realizá-la ou não.

4. A homenagem ao princípio da legalidade tributária não autoriza a prática de compensação de ofício pelo fisco e a retenção de créditos do contribuinte.

5. Recurso especial não-conhecido.²¹⁶.

Tecidas as considerações, entendemos estar respondido o nosso questionamento feito inicialmente: a compensação de ofício é ilegal e inconstitucional, especialmente porque, nos casos em que o contribuinte não manifesta sua aquiescência com o procedimento, o numerário cuja propriedade já lhe foi reconhecida permanece retida pelo Fisco.

6.1.2 O sentido do vocábulo “débito”

Feitos os esclarecimentos acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade da compensação de ofício, mormente em razão da retenção do numerário de propriedade do contribuinte quando este discorda de referido procedimento, outro ponto merece destaque no que pertine a aludida compensação: o sentido do vocábulo “débito”.

Nesses termos, indagamos: o crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, pode ser considerado débito e, por conseguinte, ser liquidado no procedimento da compensação de ofício?

O artigo 151 do Código Tributário Nacional lista as hipóteses em que a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa.

Muito embora os argumentos que serão tecidos a seguir sejam válidos, *mutatis mutandis*, para todas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito listadas em referido dispositivo legal, selecionamos, no momento, a hipótese contida em seu inciso VI – o parcelamento - , diante de suas peculiaridades e da expressa

²¹⁶ Primeira Turma - Rel. Ministro José Delgado - RESP 938097 - j. 19.02.2008 - Dje 16.04.2008.

determinação constante do artigo 49, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 900/08, *in verbis*:

Art. 49. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

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

Verificamos que a Instrução Normativa RFB nº 900/08, que regulamenta os procedimentos para a efetiva compensação de ofício, estabeleceu, ainda que implicitamente, que a expressão “débito” confunde-se com prestações vincendas e exigíveis relativas a parcelamento.

Entendemos que a Receita Federal do Brasil assim o determinou porque as legislações que tratam do instituto, na esfera federal, prescrevem que o pedido de parcelamento é considerado confissão irretratável de dívida e a adesão ao programa implica desistência de eventuais discussões administrativas e judiciais, com renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação²¹⁷.

Por esta razão, parte-se do pressuposto que, no parcelamento, as parcelas vincendas são, incontestavelmente, devidas. Se as parcelas vincendas são

²¹⁷ Vide, a título de exemplo: Artigo 2º, § 6º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 (Lei que trata do Refis); Artigo 11, §5º da Lei nº 10.522, de 11 de julho de 2002; Artigo 4º, inciso II, da Lei nº 10.684/03 (Lei que trata do Paes - Parcelamento Especial), Artigo 1º, § 3º, incisos I e II da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 (Medida que trata do Paex - Parcelamento Excepcional); Artigos 5º e 6º da Medida Provisória 449, de 03 de dezembro de 2008

Foge da proposta de estudo a discussão acerca da inconstitucionalidade da disposição legal que estabelece a desistência da discussão administrativa e/ou judicial com renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, diante dos princípios que regem nosso sistema jurídico, tais como o da estrita legalidade, da tipicidade cerrada e da universalidade da jurisdição.

inegavelmente devidas e a compensação pode ser feita, inclusive, com débitos vincendos, a Receita Federal do Brasil considera que as prestações vincendas de um parcelamento deveriam ser integralmente quitadas, de ofício, antes de se proceder à restituição ou ao ressarcimento ao contribuinte.

Por vezes, muito embora, de fato, os valores vincendos sejam inequivocamente devidos, não podemos olvidar que o parcelamento é causa da suspensão da exigibilidade do crédito e se trata de um acordo firmado entre o sujeito passivo (devedor) e o sujeito ativo (credor), que autoriza a liquidação do montante devido em prestações, mensais e sucessivas, conforme legislação que rege o tema.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário acarreta, dentre outras consequências²¹⁸, o impedimento de que o Fisco promova qualquer ato tendente à cobrança do valor em questão, ou seja, os valores vincendos objeto de parcelamento não podem ser cobrados, pois estão com a sua exigibilidade suspensa.

Ademais, por vezes, o parcelamento firmado pelo contribuinte integra um planejamento de recuperação financeira. Imaginemos uma empresa que, diante de dificuldades financeiras, prepara um plano interno de recuperação em que computa o valor da parcela em seu relatório de despesa. Esta mesma empresa computa, em seu plano de recuperação, o numerário que irá receber, decorrente do reconhecimento do seu crédito que lhe será restituído ou ressarcido pelo Estado. Todavia, é duplamente surpreendida caso concorde²¹⁹ com a compensação de ofício: haverá a quitação, em dose única, do parcelamento (que, repise-se, pode ter sido feito em até 180 meses) e com a ausência do numerário integral que computou.

²¹⁸ Exemplificativamente, o direito à obtenção de Certidão Positiva com Efeitos Negativos, conforme artigo 206 do Código Tributário Nacional

²¹⁹ E, caso discorde, lembramos, o crédito ficará retido até que o parcelamento seja integralmente cumprido.

As partes, quando firmaram o parcelamento, acordaram quanto as suas condições: 6, 30, 60, 120, até 180 prestações. Certamente, a redução de 180 para 1 parcela configura quebra do acordo firmado.

Verificam-se decisões judiciais, conforme julgado exemplificativamente colacionado, que afastam a retenção nos casos em que o débito esteja com a exigibilidade suspensa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE PIS A SEREM RESTITUÍDOS EM REPETIÇÃO DE INDÉBITO, COM VALORES DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS CONSOLIDADOS NO PROGRAMA REFIS. IMPOSSIBILIDADE. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ART. 163 DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO.

[...]

3. Esta Corte vem adotando entendimento no sentido de não ser possível que a Secretaria de Receita Federal proceda à compensação de ofício de valor a ser restituído ao contribuinte em repetição de indébito, com o valor do montante de débito tributário consolidado no Programa REFIS, visto que os débitos incluídos no referido programa tem sua exigibilidade suspensa.

4. O disposto no art. 163 do CTN, que pressupõem a existência de débito tributário vencido para que se proceda a compensação, não é aplicável ao caso, pois o valor do débito tributário consolidado no REFIS, além de ter sua exigibilidade suspensa, será pago de acordo com o parcelamento estipulado, sendo opção do contribuinte compensar os valores dos créditos tributários a serem restituídos em repetição de indébito, com os débitos tributários consolidados no Programa Refis.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.

220

²²⁰ STJ - RESP 873799 - 2ª Turma - Rel. Ministro Mauro Campbell Marques - Processo 2006/0172205-4 - Recorrente: Fazenda Nacional - Dje 26.08.2008.

Ressaltamos nosso entendimento, todavia, que, em qualquer hipótese, mostra-se inconstitucional a retenção do numerário de propriedade do contribuinte quando este discorda da compensação de ofício, pois seu direito de reaver numerário, de sua propriedade, que está indevidamente nos cofres públicos, não poderia ser assim restringido.

6.2 Compensação realizada antes do trânsito em julgado de decisão judicial - Aspectos relacionados à compensação não-declarada

Estudamos, anteriormente, que a Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, o qual estabeleceu ser “vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Compartilhamos do entendimento, conforme já mencionado, de que referido dispositivo legal é direcionado à Administração e ao contribuinte, e não ao Poder Judiciário, o que implica afirmar que o Magistrado, no exame do caso concreto, pode autorizar que o sujeito passivo proceda à compensação tributária mediante o aproveitamento do tributo objeto da contenda, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito pretendido; já a Administração, salvo por determinação judicial, não pode autorizar a compensação, mesma advertência que se faz em relação ao contribuinte²²¹.

A compensação antes do trânsito em julgado merece, aqui, algumas considerações, tendo em vista o disposto no artigo 86 da Instrução Normativa

²²¹ Vide *Capítulo IV*.

RFB nº 900/2008 e a alteração promovida ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96 pelo artigo 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004²²².

Ao apagar das luzes de 2008, conforme mencionamos anteriormente²²³, a Receita Federal do Brasil, sob o manto da regulamentação dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, estabeleceu, de modo contrário ao disposto no aludido artigo 74, que, dependendo da natureza do crédito utilizado pelo contribuinte, o Pedido de Compensação pendente de apreciação em 1º de outubro de 2002 não teria sido convertido em Declaração de Compensação²²⁴.

Dentre esses créditos, a Receita Federal do Brasil selecionou aquele oriundo de decisão judicial não transitada em julgado. Trata-se de comando ilegal, conforme já tivemos a oportunidade de nos manifestar, tendo em vista que a RFB extrapolou os limites de sua competência, dado que a Lei nº 9.430/96 não estabeleceu qualquer restrição quanto à natureza dos créditos objeto dos Pedidos de Compensação que seriam convertidos em Declaração de Compensação.

Ainda no que tange à compensação com créditos oriundos de decisão judicial não transitada em julgado, cabem, aqui, outras considerações, mormente em razão da alteração promovida ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96 pelo artigo 4º da Lei nº 11.051/04.

O aludido artigo 4º, dentre outras alterações, incluiu o § 12 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo que, nos casos em que o crédito do sujeito passivo seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, a compensação é considerada não-declarada, *in verbis*:

²²² A Lei nº 11.051/04 é fruto da conversão da Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004.

²²³ Vide item 5.4.

²²⁴ Cf. Artigo 86 da IN RFB 900/08

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.

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

I - [...];

II - em que o crédito:

[...]

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

[...].

A compensação não-declarada é a compensação considerada ineficaz, inexistente, ou seja, o encontro de contas promovido pelo contribuinte é desconsiderado, não surtindo os efeitos inerentes à apresentação da Declaração de Compensação. As conseqüências oriundas da compensação não-declarada serão melhor tratadas no item 6.2.

Neste momento, restringimos nossa análise ao fato de que o § 12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não pode ser interpretado literalmente, sob pena de malferir o ato jurídico perfeito, o direito adquirido, a coisa julgada e, em decorrência, a segurança jurídica.

O método de interpretação literal é aquele em que o intérprete apenas considera a literalidade do texto, restringindo-se à construção gramatical. Caso este método seja adotado, o contribuinte, ainda que proceda à compensação com crédito oriundo de decisão não transitada em julgado amparado por decisão judicial, terá seu procedimento tido por não-declarado.

Por essa razão, o § 12 deve ser interpretado de modo sistemático, assegurando-se o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e, por conseqüência, a segurança jurídica, pois as alterações promovidas não podem atingir as situações já concretizadas.

As palavras de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello bem elucidam a impossibilidade de que as situações consumadas sofram as conseqüências das alterações posteriores:

[...]. Por isso, jamais se tolera alcance a lei nova as situações jurídicas pretéritas integralmente consumadas. Discute-se no chamado direito transitório o conflito da lei nova com a antiga relativamente às situações jurídicas pendentes, por constituídas na vigência da antiga e cujos efeitos ainda não foram exauridos quando já em vigor a nova. Objetiva-se evitar, com referência a essas situações, mediante critério doutrinário, a retroatividade da lei nova e permitir a sobrevivência da lei velha, tendo em vista os princípios da Justiça²²⁵.

Dessa forma, para que a compensação seja considerada não-declarada, não basta se ater única e exclusivamente ao artigo 74, § 12 da Lei nº 9.430/96, fazendo-se necessário, por exemplo, que se analise, dentre outras situações, se há autorização judicial que ampare o procedimento adotado pelo contribuinte, tendo em vista que, conforme estudado anteriormente, a disposição contida no artigo 170-A do Código Tributário Nacional não se aplica ao Poder Judiciário.

6.2.1 Compensação não-declarada

Conforme exposto no item 6.2, a Lei nº 11.051/04, dentre outras alterações, acrescentou o parágrafo 12 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

²²⁵ Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, p. 321.

Referido parágrafo estabeleceu algumas hipóteses em que, dependendo da natureza do crédito do contribuinte, a compensação é considerada não-declarada, ou seja, a compensação será desconsiderada pela Receita Federal.

A Declaração de Compensação apresentada à Receita Federal será, portanto, tida por ineficaz, inexistente, considerando este, em nosso entender, o melhor termo para expressar “não-declarada”, tendo em vista que o sujeito passivo “declara”, à Receita Federal, o crédito que será utilizado e o débito a ser extinto via compensação.

A alteração promovida pela Lei nº 11.051/04 teve como intuito coibir os abusos praticados pelos contribuintes que, por vezes, no afã de ter reconhecida a extinção do crédito tributário, ainda que sob condição resolutória, apresentavam Declarações de Compensação totalmente indevidas (números de processos inexistentes, decisões judiciais revogadas, dentre outras situações).

As compensações nestas hipóteses, ainda que seja certa a sua não homologação, garantiam, ao menos, o direito de o sujeito passivo apresentar os competentes recursos na esfera administrativa²²⁶ o que lhes assegurava, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, a suspensão da exigibilidade do crédito, o que representava uma vantagem ao sujeito passivo, que possuía o direito de obter Certidões de Regularidade Fiscal, nos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional, não estaria sujeito à Execução Fiscal, dentre outros direitos decorrentes da suspensão da exigibilidade do crédito.

²²⁶ Manifestação de Inconformidade e Recursos ao atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A partir da alteração promovida em 2004, as compensações consideradas não-declaradas (ineficazes) não seguem o rito previsto no § 2º e nos §§ 5º ao 11 da Lei nº 9.430/96, ou seja, na hipótese de o sujeito passivo discordar da decisão do Fisco, este não estará obrigado a intimá-lo para apresentação de defesa²²⁷ e o sujeito passivo deixa de ter os direitos decorrentes da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Neste sentido, colacionamos jurisprudências administrativa e judicial:

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: Compensação Não Declarada. 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. Será considerada não declarada a compensação em que o crédito não se refira a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal - SRF. A manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que considerou não declarada a compensação não é contemplada no rito do processo administrativo fiscal instituído pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Exercício: 01/01/2001 a 31/12/2001

²²⁷ “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. § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. § 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. § 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. § 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. § 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadrar-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. § 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

(Acórdão nº 02-19485 de 16 de outubro de 2008 - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte)²²⁸

EMENTA

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ART. 13 C/C ART. 9º DA LEI Nº 9.317/96. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, III, DO CTN. RECURSOS ADMINISTRATIVOS INTERPOSTOS DE DECISÃO QUE INDEFERIU PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.430/96, ART. 74, §11. EXCEÇÕES.

1. O art. 151, III, do CTN trata, para efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dos recursos administrativos que se referem à constituição do crédito, o que não se confunde com os recursos interpostos de decisões administrativas indeferitórias de pedidos de compensação, pois estes dizem respeito à extinção do crédito já constituído. Precedentes do STJ.

2. Superveniência da Lei nº 10.833/2003, que incluiu o §11 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, que estatuiu que “a manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 [...] enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação”.

3. Exceção, contudo, nos casos do §12 do mesmo artigo, que estabelece as hipóteses em que será considerada como “não-declarada” a compensação. Nesses casos, a compensação é tida por inexistente, não trazendo qualquer efeito, razão pela qual os recursos contra decisão que indefere pedido de compensação que se enquadre em uma dessas hipóteses não poderá ter o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

4. No caso dos autos, a situação enquadra-se na exceção acima mencionada, pois a circunstância de não ter sido indicado, pelo contribuinte, os débitos a serem compensados por meio dos créditos que ele alega ter equipara-se à situação de inexistência de compensação formulada.

5. Diante disso, conclui-se que a impetrante possui, em seu nome, débitos que não se encontram com sua exigibilidade suspensa, gerando hipótese autorizadora de sua exclusão do Programa SIMPLES.

²²⁸ No mesmo sentido: Acórdão n. 01-12351, de 30 de outubro de 2008 - 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém.

6. Apelação e remessa providas.

(4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região - Rel. Luiz Antonio Soares - Apelação em Mandado de Segurança 71499 - Processo: 200751060000124 - Data da decisão: 12/08/2008 - DJU 13.11.2008, p. 90)²²⁹

Ainda no que tange às conseqüências de a compensação ser tida como não-declarada, cabem aqui mais algumas considerações: os valores constantes da Dcomp, cuja compensação foi considerada não-declarada, podem ser encaminhados diretamente para a dívida ativa para cobrança judicial?

Sobre esse tema, impende-nos lembrar que, de acordo com o § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela Lei nº 10.833/2003, a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Ocorre que o § 13 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece, em suma, que o disposto no § 6º não se aplica às hipóteses de compensação não declarada.

Dessa forma, nos casos em que a compensação é tida por não-declarada, a Dcomp não é considerada instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, motivo pelo qual não se pode dizer que tenha havido constituição de crédito tributário.

Em nosso entender, já que a compensação não-declarada é considerada ineficaz (inexistente), os valores apresentados pelo sujeito passivo na Dcomp não poderiam ser considerados constituídos. Por conseguinte, os valores

²²⁹ No mesmo sentido: 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região - Agravo de Instrumento n. 2007.01.00.049994-3 - DJF1 02.05.2008, p. 229; 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região - Apelação em Mandado de Segurança n. 2002.61.09.005949-7 - DJU 15.08.2007, p. 285; 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região - Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.011989-7 - D.E. 13.06.2007.

apresentados pelo contribuinte não podem ser diretamente encaminhados para inscrição em dívida ativa com base, exclusivamente, na Declaração de Compensação.

Se a compensação é tida por ineficaz, consideramos que não houve a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo via Dcomp e, portanto, o Fisco, para proceder à cobrança, deve, ou promover o lançamento de ofício, constituindo o crédito tributário, ou amparar-se, se o caso, nos valores declarados (constituídos) pelo sujeito passivo na DCTF.

Assim sendo, considerando que pressuposto para a cobrança é a constituição do crédito tributário, nesta hipótese, era necessário o lançamento de ofício para aludida constituição.

Nesse mesmo sentido, é a jurisprudência administrativa, conforme exemplo:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

EMENTA: Compensação não declarada. Ausência de confissão do débito em DCTF.

A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício e nem pagos ou confessados em DCTF. [...].

Ano-calendário: 01/01/2002 a 31/12/2002

(Acórdão nº 06-20466 de 18 de dezembro de 2008 – 1ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – Secretaria da Receita Federal)

Visando evitar a necessidade do lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário ou a utilização dos dados constantes da DCTF, nos casos de compensação não-declarada, o Governo buscou solucionar a questão para que os valores apresentados pelo sujeito passivo fossem diretamente encaminhados

para inscrição em dívida ativa e se iniciasse a cobrança judicial, mediante a utilização dos dados constantes da Dcomp. Nesse sentido, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, dentre outras alterações, acrescentou o § 15 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Artigo 74. [...]

§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada.

Dessa forma, se o parágrafo sexto do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 aplica-se aos casos de compensação não-declarada, os valores constantes da Dcomp podem ser diretamente encaminhados para inscrição em dívida ativa para que seja dado início à cobrança via execução fiscal.

Impende mencionar que, com o acréscimo do § 15 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, entendemos que houve a revogação parcial do § 13 do mesmo dispositivo legal, em razão da incompatibilidade de redação (*Lex posterior derogat legi priori*), conforme exposto no item 5.3.1, ainda que não tenha havido qualquer indicação expressa de que o dispositivo legal anterior esteja revogado.

Assim sendo, em razão da recente alteração promovida pelo artigo 29 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, os valores constantes da Dcomp podem ser, de imediato, encaminhados para inscrição em dívida ativa para início da cobrança judicial.

Em nosso entendimento, a inclusão do § 15 ao artigo 74 foi indevida, tendo em vista que, no que se refere à compensação não-declarada, foram utilizados dois pesos e duas medidas: ela é considerada ineficaz, obstando o sujeito passivo de discutir a questão na esfera administrativa; ela é considerada eficaz, permitindo ao Fisco utilizar os dados apresentados pelo sujeito passivo para

inscrição em dívida ativa e início da cobrança judicial pois, nada obstante ser tida por “não-declarada”, considera que houve a “declaração”, melhor dizendo, a constituição do crédito tributário.

As conseqüências no caso de compensação não-declarada não se resumem, “apenas”, à impossibilidade de discussão na via administrativa do débito.

A Receita Federal do Brasil pode, ainda, caso a compensação seja tida por não-declarada, proceder ao lançamento de multa isolada de, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do valor do débito que se pretendia compensar, conforme se depreende da leitura dos artigos 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, 18 da Lei nº 10.833/03 e 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

Medida Provisória nº 2.158-35/01

Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Lei nº 10.833/03

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§1º. Nas hipóteses de que trata o *caput*, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2 . A multa isolada a que se refere o *caput* deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. [...]

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Diante das graves conseqüências a que os contribuintes ficam sujeitos quando a compensação é tida como não-declarada, entendemos que, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, deveria ser assegurada a defesa na esfera administrativa, ou, caso este direito permaneça obstado, ao menos, os valores declarados não poderiam ser considerados constituídos, não podendo a compensação não-declarada ser considerada eficaz apenas para atender o interesse do Fisco.

Assim sendo, a intenção do Legislador de coibir os abusos praticados mediante a transmissão de Declarações de Compensações manifestamente ilegítimas não pode prejudicar aqueles que fazem bom uso da compensação.

6.3 Compensação com créditos de terceiros

O contribuinte que pretenda utilizar seu crédito perante o Estado para compensar seus débitos perante esse Órgão deve obedecer a determinados requisitos, os quais foram anteriormente analisados.

Com efeito, pudemos atestar que, dentre os requisitos da compensação tributária, encontra-se a necessidade de que os créditos sejam recíprocos.

A reciprocidade dos créditos implica, em síntese, o fato de os sujeitos serem, concomitantemente, credores e deveres um do outro, havendo, portanto, um débito do contribuinte perante o Estado (e reflexo crédito do Estado perante o contribuinte) e um débito do Estado perante o contribuinte (e reflexo crédito do contribuinte perante o Estado).

Em 10 de março de 1997, a Receita Federal, no uso de suas atribuições para regular a compensação tributária, editou a Instrução Normativa nº 21²³⁰, possibilitando, em seu artigo 15, a denominada compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro, conforme segue:

Compensação de Crédito de um Contribuinte com Débito de Outro

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito,

²³⁰ Não obstante a Instrução Normativa em questão tenha sido revogada pela Instrução Normativa SRF nº 41, de 7 de abril de 2000, os efeitos decorrentes do “Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros” repercutem até hoje, de modo que entendemos relevante a dispensa de algumas linhas sobre o tema.

formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV.

§ 2º Se os contribuintes estiverem sob jurisdição de DRF ou IRF-A diferentes, o formulário a que se refere o parágrafo anterior deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na DRF ou IRF-A de sua jurisdição.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a via do Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, entregue à DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do débito terá caráter exclusivo de comunicado.

§ 4º Na hipótese do § 2º, a competência para analisar o pleito, efetuar a compensação e adotar os procedimentos internos de que trata o § 2º do art. 13 é da DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do crédito.

5º Nas compensações de que trata este artigo, o Documento Comprobatório de Compensação de que trata o Anexo V será emitido em duas vias, devendo ser entregue uma via para cada contribuinte.

§ 6º A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art.17.

Em suma, a Receita Federal possibilitou ao sujeito passivo detentor de direito creditório perante o Estado a cessão de seu crédito a outrem para que esse pudesse ver seus débitos extintos via compensação.

Diante da autorização conferida pela Receita Federal, inúmeros contribuintes cederam seu crédito tributário a outro particular e formalizaram o Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros²³¹.

²³¹Diante da concessão conferida pela Instrução Normativa SRF nº 21/97, a cessão de crédito efetuada entre os particulares, em nosso entender, poderia ser oposta à Fazenda Pública, não se aplicando o artigo 123 do Código Tributário Nacional. Artigo 123 do Código Tributário Nacional. “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

Não obstante o dispositivo legal trate de “pagamento”, *mutatis mutandis*, alcança o intuito pretendido com a explicação.

No momento em que o contribuinte cede seu crédito, o terceiro (cessionário) passa a ocupar a relação jurídica na qualidade de credor do Estado.

Dessa forma, sendo, ao mesmo tempo devedor do Estado, entendemos possível o pleito de extinção da obrigação via compensação.

Assim sendo, a partir da cessão do crédito, a compensação não é feita entre o crédito de um contribuinte com o débito de outrem, pois o terceiro passa a ser o titular do crédito.

Consideramos, então, que a Receita Federal, ao autorizar a denominada “compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro” não extrapolou os limites de sua competência na regulamentação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Esse não é, todavia, o posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Referido Órgão, no ano de 2000, expediu o Parecer nº 1.010, no qual manifestou entendimento no sentido de que a Instrução Normativa nº 21/97 não tinha fundamento de validade para autorizar a compensação com créditos de terceiros, o que restou reiterado no Parecer PGFN nº 1.499/2005.

De acordo com o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em síntese, o artigo 170 do Código Tributário Nacional apenas autorizaria o encontro de contas entre créditos fiscais com débitos do próprio sujeito passivo, não permitindo, assim, a cessão do crédito.

Selecionamos o seguinte excerto dos Pareceres mencionados:

Parecer nº 1.010

[...]

14. Com efeito, a compensação é restrita aos casos expressamente previstos em lei e as normas legais que dispõem sobre essa forma de extinção do crédito tributário não previram a utilização de crédito não

pertencente ao próprio contribuinte. Por tal razão, nos parece acertada a IN SRF nº 41, de 7 de abril de 2000, que vedou a compensação de débito do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pelo órgão, com créditos de terceiros.

15. Somente o fato de a IN SRF nº 21 não ter fundamento de validade, no que se refere à utilização de crédito de terceiro para fins de compensação, seria suficiente para dar cabo ao caso concreto do presente pleito.

Parecer nº 1.499

[...]

IV - Impossibilidade de Compensação de Crédito de um Contribuinte com Débito de Outro

32. Em primeiro lugar, deve-se assentar que a legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação. Assim, no mesmo diapasão do Direito Privado, a compensação do regime de Direito Público exige a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra, havendo duas obrigações recíprocas entre as partes, sendo que o que diferencia aqueles regimes de compensação é o fato de que no Direito Tributário (Direito Público) as partes têm de ser credor e devedor recíprocos *ex lege e ab initio*.

33. A redação do art. 170, do CTN, não deixa margem a dúvidas, na medida em que apenas admite que se proceda ao encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do próprio sujeito passivo contra o Fisco, ou seja, apenas no caso de o sujeito passivo ter direito a recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda ele pode optar por compensar esse valor com débitos seus para com o Fisco.

[...].

A possibilidade da compensação de crédito com débito de terceiro perdurou por 3 (três) anos, até 10 de abril de 2000, data em que entrou em vigor a Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril, que vedou tal compensação²³².

²³² Cf. Artigo. 1º. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.

Referida vedação, conforme parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 41, não se aplicaria aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal REFIS e do parcelamento alternativo instituído pela Medida Provisória nº 2.004-5/2000, bem como em relação aos pedidos de compensação formalizados perante a Receita Federal até o dia 09 de abril de 2000, dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor do normativo em comento.

Consideramos que, nos limites de sua competência para regular a compensação, a Receita Federal estava possibilitada de autorizar ou revogar a alternativa de utilização de “créditos de terceiros”, respeitados, sempre, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada de modo a preservar a segurança jurídica.

Ocorre que, nada obstante ao parágrafo único tenha afastado algumas situações da vedação da compensação com créditos de terceiros, os contribuintes que assim procederam, frisamos, seguindo a orientação da Receita Federal, têm sofrido algumas “punições”.

A título exemplificativo, assim como ocorreu nos casos de compensação com créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, a Receita Federal do Brasil estabeleceu, conforme artigo 86, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 900/08, que os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002, relativos a créditos de terceiros não foram convertidos em Declaração de Compensação, o que, conforme já exposto, trata-se de restrição ilegal.

Como se não bastasse, as compensações com créditos de terceiros também passaram a ser consideradas “não-declaradas”²³³, ou seja, ineficazes, assim como a compensação promovida com créditos oriundos de decisão judicial não transitada em julgado.

Neste ponto, reiteramos, novamente, que, em respeito à segurança jurídica, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, assim como no caso das compensações cujos créditos são oriundos de decisões judiciais ainda não transitadas em julgado, as compensações realizadas com créditos de terceiros não podem ser, de imediato, consideradas não-declaradas.

Deve, assim, ser observada a legislação vigente à época em que efetuadas, bem como se há autorização judicial que acoberte o procedimento adotado pelo sujeito passivo, conforme estudamos no item 6.2.

²³³ “Artigo 74, § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: II - em que o crédito: a) seja de terceiros;”
As considerações formuladas no item 6.2 aplicam-se, também, à compensação com créditos de terceiros.

CONCLUSÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 contém as diretrizes implícitas e explícitas que devem ser observadas por todos, sejam membros do Poder Executivo, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário ou administrados. Em síntese, a Constituição Federal é a lei máxima que fundamenta todas as demais normas e na qual se encontra o norte que rege o comportamento das pessoas e entidades, públicas e privadas, de modo a viabilizar o convívio social e a minimizar os conflitos.

O Direito é uma ciência una e indivisível. Todavia, procedemos à sua divisão em ramos, como método didático, para melhor estudo e conhecimento do objeto em análise. Quando traçamos o corte metodológico, percebemos as peculiaridades de cada um desses “ramos” do Direito.

Nesse prisma, entendemos que a compensação, não obstante tal instituto tenha sofrido forte e direta influência do Direito Civil, não pode, na esfera tributária, especificamente, ser regida pelas normas de natureza e índole privadas, motivo pelo qual se mostrou acertada a revogação do artigo 374 do Código Civil.

Com efeito, a compensação tributária envolve, como partes, o Estado e o contribuinte, ou seja, há direito público e indisponível envolvido, enquanto que a compensação civil envolve interesses particulares e direitos disponíveis; a

compensação tributária somente pode ser exercida nos exatos termos da lei, enquanto a compensação civil pode decorrer de livre convenção entre as partes.

A compensação, na esfera tributária, apresenta diversas acepções. Adotamos, no estudo, a acepção preconizada no artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional, qual seja, aquela na qual se revela como modo de “extinção do crédito tributário”, na literalidade do Diploma Tributário.

Frisamos a expressão “extinção do crédito tributário”, pois concluímos que a compensação não consiste apenas em meio de extinção do crédito tributário (débito do contribuinte perante o Estado), mas, também, em meio de extinção do indébito (débito do Estado perante o contribuinte).

A compensação tributária consiste, em verdade, em meio hábil e idôneo à extinção concomitante de obrigações tributárias contrapostas. Trata-se de encontro de contas promovido entre dois sujeitos de direito (Fisco e contribuinte) que ocupam posições opostas na relação jurídica.

Consiste em meio eficaz pois, concomitantemente, há a extinção de duas obrigações tributárias, sem que se faça necessária a circulação de moeda, a dupla tradição, o que acarreta redução de custos, pois reduz o acesso às máquinas administrativa e judiciária, ao contrário do que ocorre com a via do *solve et repete*, reduzindo-se, ainda, a insolvência. Na hipótese de os valores envolvidos não serem iguais, ainda assim poderá ser adotada a compensação, com a conseqüente extinção das obrigações até o limite do encontro de contas, permanecendo a obrigação, ou do sujeito passivo ou do Fisco, pelo saldo remanescente.

No caso da compensação tributária, além da necessária existência de duas relações jurídicas em que os sujeitos ocupem posições contrapostas, faz-se necessária a prévia existência de lei editada pela pessoa política competente que autorize a compensação, conforme previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, o artigo 170 do Código Tributário Nacional é dispositivo legal de eficácia limitada, ou seja, ainda que a compensação tenha fundamento constitucional, na ausência de lei que a autorize, o sujeito passivo não poderá utilizá-la para buscar a concomitante extinção do crédito e do indébito tributários.

Na ausência de lei, restará, ao sujeito passivo a via da restituição/repetição do indébito, que tem como requisito básico, apenas, uma relação jurídica, a qual é ocupada pelo Fisco, na qualidade de devedor, e pelo contribuinte, na qualidade de credor, ainda que a via do *solve et repete* seja um procedimento moroso e até mesmo injusto pela ótica da distribuição rápida e eficiente da justiça.

Concluimos, além disso, que a referida lei deve ser de natureza ordinária, sob pena de a Lei Complementar adentrar na competência dos entes políticos, o que seria inconstitucional.

Do mencionado artigo 170 extraem-se os demais requisitos específicos da compensação tributária: (i) a existência de créditos líquidos e certos vencidos ou vencidos; (ii) a reciprocidade de créditos; (iii) a fungibilidade de créditos.

O artigo 170-A do Código Tributário Nacional é norma de Direito Tributário Formal destinada à Administração e ao contribuinte. Assim, se o contribuinte discutir judicialmente o tributo, não poderá, em princípio, proceder à compensação, utilizando-se do correspondente crédito, antes do trânsito em

julgado da decisão que reconhecer o direito pretendido. A mesma conclusão serve para a Administração, que também não poderá, à primeira vista, autorizar a compensação tributária, mediante o aproveitamento do tributo objeto da contenda judicial, antes da respectiva decisão transitada em julgado. Nesse sentido, o trânsito em julgado da decisão judicial pode ser considerado mais um requisito adicional para o exercício do direito da compensação tributária.

Fazemos a ressalva “em princípio”, “à primeira vista”, porque concluímos que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional não é norma destinada ao Poder Judiciário. Dessa forma, o Magistrado, analisadas as peculiaridades do caso concreto, pode autorizar que o contribuinte proceda à compensação, mediante o aproveitamento objeto da contenda, antes do trânsito em julgado.

O artigo 170-A do Código Tributário Nacional, com a devida vênia dos entendimentos contrários, não padece, em nosso entender, de vício de inconstitucionalidade e não afronta, por conseqüência, o princípio da isonomia. De fato, o mencionado dispositivo legal confere tratamento desigual, mas a contribuintes que também se encontram em situações desiguais.

No que tange ao crédito tributário, entendemos que a sua constituição, via lançamento, é atividade privativa da Administração; todavia, a constituição do crédito tributário não se dá, única e exclusivamente, por meio de lançamento. O crédito tributário também pode ser constituído pelo sujeito passivo, no momento em que presta informações ao Fisco. Ressaltamos que o documento que veicula as informações prestadas pelo sujeito passivo tem o condão de constituir o crédito tributário, desde que o Ordenamento Jurídico assim o estabeleça, de modo que não é qualquer instrumento apresentado pelo contribuinte que tem o condão de

constituir o crédito tributário. No caso da compensação tributária, a Dcomp - Declaração de Compensação é o instrumento hábil à constituição do crédito tributário, tendo sido respeitado o princípio da legalidade.

Os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação, independentemente da natureza do crédito envolvido, passaram a ser considerados Declaração de Compensação a partir de 1º de outubro de 2002, conforme disposto no artigo 49 da Lei nº 10.637/02, e não apenas a partir de 1º de fevereiro de 2004, momento em que o artigo 17 da Lei nº 10.833/03 passou a produzir efeitos. Ao apagar das luzes de 2008, todavia, a Receita Federal estabeleceu que, dependendo do crédito envolvido, os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação a partir de 1º de outubro de 2002 não teriam sido convertidos em Declaração de Compensação, tratando-se de comando ilegal, pois restringiu as prescrições contidas na Lei nº 9.430/96, norma hierarquicamente superior.

As Súmulas nºs. 212 e 213 do Superior Tribunal de Justiça não se mostram contraditórias. A Súmula nº 213 acaba por dirimir dúvida quanto à possibilidade de impetração de mandado de segurança como instrumento legal para assegurar o direito do contribuinte à compensação tributária; já a Súmula nº 212 elucida que a compensação, como reconhecimento da extinção do crédito tributário, não pode ser deferida por medida liminar, o que não se confunde com a possibilidade de liminar (ou de tutela antecipada) para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito ou para autorizar o encontro de contas, atividade que está sujeita ao crivo da Receita Federal do Brasil.

A Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 acrescentou o § 12 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo algumas hipóteses em que a compensação será tida por não declarada, ou seja, será considerada ineficaz. Concluimos que não se pode analisar, isoladamente, a disposição contida no artigo 74, § 12, sob pena de desrespeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido, à coisa julgada e, por conseqüência, à segurança jurídica.

Além da possibilidade de que o contribuinte proceda à compensação tributária amparado por decisão judicial, alguns casos que caracterizam a compensação como não-declarada eram, antes, autorizados pela própria Receita Federal (compensação com crédito de terceiros, por exemplo), não se podendo admitir que sejam prejudicados os contribuintes que seguirem orientação do próprio Órgão público fazendário.

A compensação não-declarada parte de critério que utiliza, indevidamente, dois pesos e duas medidas, o que se mostra inaceitável: para efeitos de garantias processuais, ela é considerada ineficaz; para efeitos de constituição do crédito tributário, ela é considerada eficaz.

No que se refere à compensação de ofício, esta também poderia ser considerada meio hábil à extinção concomitante de obrigações contrapostas. Todavia, acaba por representar meio indireto de cobrança tributária, mormente porque estabelece a retenção de numerário de propriedade do contribuinte quando este discorda da compensação de ofício e é, portanto, inconstitucional.

Relativamente ao artigo 166 do Código Tributário Nacional, concluimos que este parte de critérios econômicos para disciplinar a extinção da relação de débito do Fisco e, portanto, indevidamente, acaba por tolher o direito dos contribuintes à

devolução do indébito. Todavia, considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o artigo 166 do Diploma Tributário é comando a ser observado.

Neste ponto, concluímos que, nada obstante ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o artigo 166 não pode ser aplicado aos casos em que o contribuinte pleiteia o direito ao creditamento, pois este está amparado sob o princípio da não-cumulatividade, direito constitucionalmente assegurado, em que não se faz necessária a comprovação de qualquer repercussão econômica.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- ATALIBA, Geraldo. Estudos e pareceres de Direito Tributário. .v.3. Decreto-lei em matéria tributária. Não pode criar nem aumentar tributo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 42-9.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. 17.ed. Rio de Janeiro : Ediouro, 2000.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2., arts. 5 a 17. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. **Comentários à Constituição do Brasil**, v.6., arts. 145 a 156. São Paulo: Saraiva, 1988.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Lejus, 2002.
- BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. vol.4. 4.ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1934.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior Borges. **Lançamento tributário**. Tratado de Direito Tributário Brasileiro.v.4. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no Direito Tributário. *In*: Betina Treiger Grupenmacher (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 167-94.

_____. A compensação tributária e o art. 170-A do CTN. *In*: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**.v.5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 61-9.

_____. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. Repetição do indébito tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. v. 94. jan.-dez. de 1999. p. 251-62.

_____. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**. v. 22. outubro-dezembro de 1972. p. 314-32.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Compensação de finsocial com outros tributos. *In*: Teresa Arruda Alvim, James Marins, Eduardo Arruda Alvim (Coords.). **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre processo tributário**. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 209-23.

_____. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Legalidade, praticabilidade e eficácia dos decretos, regulamentos e instruções normativas em matéria tributária. **Direito Tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. V Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2008. p. 873-99.

_____. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____. **O regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COCIVERA, Benedetto. **Principi di Diritto Tributario**. Vol.1. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1959.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONRADO, Paulo César. **Compensação tributária e processo**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. Repetição do indébito tributário: definição, condição e efeitos. *In*: Guilherme Cezaroti (Coord.). **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 11-20.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. .v.1. A-C. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 744-5.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. O art. 166 do CTN e a sua não incidência na compensação do valor do ICMS pago indevidamente. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. n. 27 – abr./jun. de 1999, p. 56-63.

GRECO, Marco Aurélio. Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. *In: Karem Jureidini Dias e Marcelo Magalhães Peixoto (Coords.). Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 9-27.

HORVARTH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello Franco. **Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. 5. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7. ed. revista e elaborada por Paulo Alberto Pasqualini. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARINS, James. A compensação tributária e o art. 170-A do CTN: Regra de Procedimento dirigida à Autoridade Administrativa ou Regra de Processo Civil dirigida ao Juiz? *In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). Problemas de processo judicial tributário*. v.5. São Paulo: Dialética, 2002. p. 153-62.

MARQUES, Márcio Severo. A Lei Complementar nº 104/01 – O novo Artigo 170-A do CTN e o direito à compensação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 69. São Paulo: Dialética, março 2001. p. 97-109.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Ação de repetição de indébito: possibilidade de opção pela compensação e o prazo para seu exercício. *In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). Problemas de processo judicial tributário*. .v.2. São Paulo: Dialética, 1998. p. 19-28.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Direito Municipal Brasileiro**. 15. ed. atualizada por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 7. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 3.ed. 1.v. Introdução. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XXIV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações**. 1.^a parte. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Curso de Direito Civil: direito das obrigações**. 2.^a parte. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

NERY JÚNIOR, Nelson. Compensação tributária e o Código Civil. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil. 2004. p. 17-39.

_____. Compensação tributária e o código civil. **Revista de Direito Privado**. v. 5, n. 19, julho/setembro. 2004. p. 198-214.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código Civil comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

PAVES, Maria Jose Fernandes. **La autoliquidación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. v.1. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. v. 2. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PINHEIRO NETO, Luiz Mário Mamede. Compensação: requisitos, créditos de terceiros, decisão judicial não transitada em julgado, prescrição etc. Parecer PGFN/CDA/Cat nº 1.499/05. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 126, março 2006, p. 102-25.

RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos direitos**. v.1. Tomo II. 2. ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1976.

RODRIGUES, Silvío. **Direito Civil: Parte Geral**. v. 1. 34. ed. 5. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Civil: Parte Geral das Obrigações**. v. 2. 30. ed. 8. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2007.

ROSAS, Roberto. Direito intertemporal processual. **Revista dos Tribunais**. v. 559, ano 71, maio de 1982, p. 9-14.

ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. 4. ed. Buenos Aires: Universitária, 1977.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Compensação e restituição de "tributos". **Anais do 4º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. 1995. p. 113-24.

SANTOS, J. M. de Carvalho Santos. **Código Civil Brasileiro interpretado**. v. 13.13. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1988.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. v. 2. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)