

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO
FEDERAL

Donovan Mazza Lessa

Orientador: Eduardo Maneira

Rio de Janeiro

2010

Livros Grátis

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

Milhares de livros grátis para download.

A Compensação do Indébito Tributário no Âmbito Federal

Donovan Mazza Lessa

UCAM

2010

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO FEDERAL

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito, área de Estado, Empresa, Tributação e Responsabilização Civil, Penal e Administrativa, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Eduardo Maneira

Rio de Janeiro

2010

LESSA, Donovan Mazza

A Compensação do Indébito Tributário no Âmbito Federal / Donovan Mazza Lessa. Rio de Janeiro. Universidade Candido Mendes, Mestrado em Direito, 2010.

Xi, 305p., il. 31 cm.

Orientador: Eduardo Maneira

Dissertação (Mestrado) – UCAM, Mestrado em Direito, 2010.

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO FEDERAL
(Donovan Mazza Lessa)

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito, submetida à aprovação da Banca Examinadora composta pelos seguintes membros:

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira

Prof. Dr. Alberto Nogueira

Prof. Dr. Igor Mauler Santiago

Rio de Janeiro

2010

AGRADECIMENTOS

A ideia de escrever sobre compensação tributária se deve aos muitos casos concretos com os quais tenho me deparado em minha vida profissional.

Por isso, cada uma das conclusões aqui apresentadas foi fruto de um intenso debate travado com a equipe do escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados, do qual tenho a satisfação de fazer parte.

Por isso, alguns agradecimentos devem ser feitos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Agradeço ao Professor Eduardo Maneira, que, por seu brilhantismo nas coisas do direito e da vida, contagia a todos que tem a felicidade de desfrutar do seu convívio.

Agradeço aos Professores Igor Mauler Santiago, André Mendes Moreira e Valter Lobado, não apenas pelas diárias lições de direito que recebo a cada debate que travamos, mas também pelo companheirismo.

Agradeço aos amigos Marcos Maia, Juliana Cassab, Fernando Andrade e Raquel Alves, pelo apoio e incentivo ao longo destes anos de trabalho.

Por fim, deixo meu agradecimento especial aos amigos Fernando Moura e Daniel Lima, cuja contribuição para este trabalho foi inestimável.

DEDICATÓRIA

A meus pais Jorge Lessa e Maria Helena e à minha esposa Graziela, pelo amor que sempre recebi.

A minha filha Luísa, que enche os meus dias de felicidade.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre tema que vem sendo causa de inúmeros litígios entre a Fazenda Pública e o contribuinte: a compensação tributária.

Além de apresentar uma visão ampla sobre o instituto da compensação, a começar pelo Direito Privado, o trabalho tem como foco principal a compensação tributária no âmbito dos tributos federais.

Para tanto, são objeto de estudo as normas do Código Tributário Nacional que tratam do pagamento indevido e sua devolução, tendo em vista que o direito à compensação é um desdobramento do direito à restituição do indébito.

Prosseguindo, passamos ao exame do art. 170 do CTN, que fixa as normas gerais para a compensação tributária, destacando especialmente o seguinte: a) a delegação à lei ordinária dos entes federados para instituição e regulação da compensação; b) a existência de um núcleo mínimo a ser observado pelas leis locais que implementarem o instituto; c) a validade das restrições criadas pela lei ordinária à compensação.

Devido a sua relevância, também é objeto de análise detida o prazo do art. 168 do CTN, através da qual se procurou demonstrar sua natureza e aplicabilidade à compensação. De mesmo modo, tratou-se também do prazo do art. 169 CTN, desta vez para mostrar sua inadequação ao instituto da compensação.

Vista a base geral da compensação no Código Tributário, passamos então a cuidar dos regimes atualmente vigentes no âmbito federal, que são os do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Quanto ao regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, responsável pela introdução efetiva da compensação como modo de extinção do crédito tributário, foram vistas suas principais características, quais sejam, a autorização para compensação direta pelo contribuinte através de registro em sua declaração fiscal, bem como a restrição à compensação de créditos e débitos de mesma espécie e destinação constitucional.

Quanto ao regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, foi destacada a autorização da compensação entre créditos e débitos de tributos com naturezas distintas, desde que administrados pela Receita Federal. De mesmo modo, foi visto que, para que o encontro de contas fosse realizado, era preciso a prévia autorização da autoridade fiscal, em requerimento feito pelo contribuinte (pedido de compensação).

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.637/02, o regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 sofreu importantes modificações, passando a ser autorizada a compensação imediata através da apresentação de uma Declaração de Compensação (DCOMP), independentemente de prévia autorização do Fisco. Entretanto, a extinção definitiva do débito compensado fica a depender de ulterior homologação da compensação pela autoridade fiscal (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96), que irá proferir um ato decisório ratificando ou rechaçando o encontro de contas realizado pelo sujeito passivo.

Neste contexto, nos preocupamos em analisar a natureza jurídica deste ato decisório proferido pela autoridade administrativa, concluindo que, nos casos em que a compensação não é homologada, sua natureza se assemelha a do lançamento de ofício. Outrossim, outras questões importantes foram estudadas, como, por exemplo, o termo inicial do prazo para a homologação da compensação (homologação tácita), sempre tendo como norte a preocupação de harmonizar as regras da lei ordinária com os mandamentos do Código Tributário Nacional.

Outro ponto de grande relevância apreciado neste trabalho foi o da legislação aplicável à compensação. Neste sentido, após apresentar as opiniões doutrinárias e a oscilação jurisprudencial sobre tema, concluímos que deve ser aplicada à compensação a lei vigente na data em que realizado o encontro de contas.

Por fim, tratamos ainda das ações judiciais que envolvem a compensação, demonstrando as peculiaridades da ação que precede o encontro de contas, assim como da ação decorrente da não homologação da compensação administrativa efetuada pelo contribuinte.

ABSTRACT

This paper deals with a matter that has been involved in several disputes between the Exchequer and the taxpayer: tax compensation.

In addition to presenting a broad view on the institute of compensation, beginning with the Private Law, this work has focused primarily on tax compensation under the federal taxes.

Therefore, it is an object of study the rules of the National Tax Code that deal with the overpayment and its return, due to the fact that the right to compensation is an offshoot of the right to repayment of undue.

Continuing, we passed the examination the art. 170 of CTN, that lay down general rules for compensation tax, highlighting in particular: a) the delegation to the ordinary law of federal entities, to implement and regulate the compensation; b) the existence of a nucleus to be observed by local law that implement the institute, c) the validity of restrictions on compensation created by the ordinary law.

Because of its relevance, is the object of careful analysis the term fixed on the art. 168 of the CTN, that is object of research in order to find out its legal nature and to conclude by its application to compensation. Likewise, it was also studied the term fixed on the art. 169 of the CTN, this time to show its inadequacy to compensation.

Sight of the rules about compensation established on the National Tax Code, then we take care of the statutory of compensation fixed on the federal laws: they are the art. 66 of Law nº 8.383/91 and art. 74 of Law nº 9430/96.

As the system of art. 66 of Law nº 8.383/91, responsible for the effective introduction of compensation as a way to cancel the tax credit, have been seen its main characteristics, namely, the authorization for direct compensation by the taxpayer through registration on your tax return, and the authorization to compensation only between same tributaries species.

As the system of art. 74 of Law nº 9430/96, was highlighted the commitment of compensation between credits and debits taxes with distinct natures, since administered by the IRS. Likewise, it was seen that in this system

is necessary a prior authorization by the tax authority for the taxpayer execute the compensation.

Later, with the enactment of Law nº 10.637/02, the system of art. 74 of Law nº 9430/96 was modified, being allowed the immediate compensation by submitting a Statement of Compensation (DCOMP), regardless of prior authorization from the Treasury. However, the ultimate extinction of debt depends on subsequent approval of compensation for the fiscal authority (art. 74, § 2 of Law No. 9.430/96), which will render a decision act ratifying or rejecting the settling of accounts made by the taxpayer.

In this context, we focus on analyzing the legal nature of this decision act handed down by administrative authority, concluding that, where compensation is not approved, its nature is similar of the tax assessment. Also, other important issues were studied, for example, the initial term of the deadline for approval of compensation (tacit approval), always in the north of concern to harmonize the rules of ordinary law to the commandments of the tax code.

Another point of great relevance assessed in this study was the determination of the law applied on the compensation. In this sense, after presenting the views on doctrinal and jurisprudential oscillation issue, we conclude that compensation should be applied to the law prevailing at the date of the meeting held accounts.

Finally, we treat the lawsuits involving compensation, demonstrating the peculiarities of the action that precedes the settling of accounts, as well as the action arising out of non-approval of administrative compensation made by the taxpayer.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

art. – artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais

DCOMP – Declaração de Compensação

DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais

DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

DJ – Diário da Justiça

DRJ – Delegacia da Receita Federal de Julgamento

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social

II – Imposto de Importação

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre a Renda

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

j. – julgado

LC – Lei Complementar

MP – Medida Provisória

p. – página

PER – Pedido de Restituição

PIS – Programa de Integração Social

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

v. – volume

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 01 |
| 1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E INDÉBITO TRIBUTÁRIO | 02 |
| 2. CONCEITO E ORIGEM | 07 |
| 2.1. A Compensação no Direito Privado | 11 |
| 2.2. Compensação Legal..... | 12 |
| 2.2.1. Requisitos para a configuração da compensação legal | 15 |
| 2.2.1.1. Reciprocidade de créditos e débitos | 15 |
| 2.2.1.2. Liquidez e certeza das dívidas | 17 |
| 2.2.1.3. Exigibilidade das prestações | 20 |
| 2.2.1.4. Fungibilidade das dívidas (homogeneidade das prestações devidas) | 22 |
| 2.3. Compensação Convencional..... | 24 |
| 2.4. Compensação Judicial | 25 |
| 2.5. A compensação tributária como compensação legal | 27 |
| 2.6. Da natureza do direito à compensação no âmbito do Direito Civil: direito potestativo ou subjetivo?..... | 28 |
| 2.7. Inaplicabilidade das normas do Código Civil à compensação de crédito tributário | 32 |
| 3. A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | 38 |
| 3.1. Do pagamento indevido..... | 39 |
| 3.1.1. Do direito à compensação como desdobramento do direito à restituição do indébito..... | 41 |
| 3.1.2. Repercussão do tributo para fins de restituição e compensação do indébito tributário – art. 166 do CTN. | 43 |
| 3.1.3. Acréscimos moratórios – art. 167 do CTN. | 49 |
| 3.2. Do prazo do art. 168 do CTN | 56 |
| 3.2.1. Natureza do prazo do art. 168: decadencial ou prescricional? | 58 |
| 3.2.2. Aplicabilidade do prazo do art. 168 do CTN à compensação: natureza decadencial. | 64 |

| | |
|---|-----|
| 3.2.3. Termo inicial do prazo do art. 168, I do CTN. A tese dos “5 + 5” e a Lei Complementar nº 118/05..... | 71 |
| 3.2.4. Da contagem do prazo na forma do inc. II do art. 168 do CTN. | 87 |
| 3.2.5. Outras questões envolvendo o termo inicial do prazo do art. 168 do CTN: retenção na fonte, tributo quitado via compensação, e pagamento decorrente de conversão de depósito judicial. | 90 |
| 3.3. Do prazo do art. 169 do CTN. | 97 |
| 3.3.1. Inaplicabilidade do prazo do art. 169 do CTN à compensação ... | 105 |
| 3.3.2. Da correta interpretação do § 3º do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80)..... | 110 |
| 3.4. Da compensação no Código Tributário Nacional. | 113 |
| 3.4.1. A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário – art. 156, II do CTN..... | 114 |
| 3.4.2. Aspectos gerais da compensação tributária – art. 170 do CTN | 116 |
| 3.4.3. A instituição da compensação tributária..... | 119 |
| 3.4.3.1. O direito à compensação e a Constituição Federal | 119 |
| 3.4.3.2. Necessidade de lei ordinária para a instituição da compensação tributária | 124 |
| 3.4.4. Do “núcleo mínimo” fixado no art. 170 do CTN | 128 |
| 3.4.4.1. Créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos | 129 |
| 3.4.4.2. Vedação à utilização de créditos de terceiros | 132 |
| 3.4.5. Natureza dos créditos aptos a serem compensados pelos contribuintes e da possibilidade da compensação das multas fiscais | 137 |
| 3.4.6. Do correto entendimento da expressão “compensação de créditos tributários” prevista no art. 170 do CTN: débitos decorrentes de fatos geradores já realizados, independentemente de lançamento administrativo. | 142 |
| 3.4.7. Da delegação à autoridade administrativa e da inexistência de discricionariedade no exame da compensação..... | 144 |
| 3.4.8. A questão das restrições legais à compensação | 148 |
| 3.4.9. Da correta interpretação do art. 170-A do CTN..... | 152 |
| 3.4.9.1. Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN às ações já ajuizadas antes da sua vigência | 161 |

| | |
|--|------------|
| 4. A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO NO ÂMBITO FEDERAL | 166 |
| 4.1. Evolução legislativa..... | 166 |
| 4.2. Do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91. | 170 |
| 4.2.1. Regime atualmente aplicado à compensação das contribuições previdenciárias. | 178 |
| 4.2.2. Da compensação das contribuições de terceiros | 186 |
| 4.3. Do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96..... | 191 |
| 4.3.1. Do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 na sua redação original..... | 191 |
| 4.3.2. Do regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96: modificações introduzidas pela Lei nº 10.637/02..... | 198 |
| 4.3.2.1. Da natureza do despacho decisório que não homologa a compensação: lançamento de ofício para a exigência do tributo compensado | 202 |
| 4.3.2.2. Da homologação tácita da compensação. | 217 |
| 4.3.2.3. Dos recursos administrativos cabíveis contra a não homologação da compensação. | 223 |
| 4.3.2.4. Da cobrança do débito compensado. | 227 |
| 4.3.2.5. A declaração de compensação como confissão de dívida | 234 |
| 4.3.2.6. As hipóteses de compensação considerada não declarada..... | 236 |
| 4.4. Da impossibilidade de cumulação das regras dos regimes do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96. | 245 |
| 5. REGIME JURÍDICO APLICÁVEL À COMPENSAÇÃO: LEI VIGENTE NO MOMENTO DO NASCIMENTO DO INDÉBITO OU LEI VIGENTE NO MOMENTO DO ENCONTRO DE CONTAS? | 248 |
| 6. AÇÃO JUDICIAL E COMPENSAÇÃO | 260 |
| 6.1. Ação Judicial para declarar o direito à compensação | 262 |
| 6.1.1. Prazo para o ajuizamento e conteúdo do pedido da ação..... | 262 |
| 6.1.2. Da habilitação do crédito decorrente de decisão judicial (no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96) e do prazo para efetivação da compensação | 265 |
| 6.1.3. Da compensação decorrente da ação meramente declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária | 271 |
| 6.1.4. Da opção do contribuinte entre a execução da ação de repetição de indébito e a realização da compensação administrativa | 273 |

| | |
|--|-----|
| 6.1.5. Regime jurídico aplicável à ação judicial de declaração do direito à compensação..... | 276 |
| 6.2. Ação ajuizada contra a não homologação da compensação | 282 |
| 6.2.1. Da interrupção do prazo decadencial pela declaração de compensação e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça..... | 284 |
| 6.2.2. Pedido Administrativo de Restituição e Ação de Repetição | 286 |
| 6.2.3. Declaração de Compensação e Ação de Extinção do Débito Compensado..... | 290 |
| CONCLUSÃO | 296 |
| BIBLIOGRAFIA | 300 |

INTRODUÇÃO.

As questões relativas à compensação tributária, especialmente em âmbito federal, são hoje fonte de grande controvérsia entre o Fisco e os contribuintes.

Com efeito, são muitos os casos em que os contribuintes recolhem tributos indevidamente, seja pela complexidade da apuração no caso das grandes empresas, seja em razão das discussões judiciais que envolvem determinadas exigências. Nestes casos, os contribuintes têm o direito à restituição do tributo pago indevidamente.

Contudo, ao invés de requerer a restituição do indébito tributário – que pode demorar anos – os contribuintes podem optar por utilizar-se de tais créditos para quitação de seus débitos fiscais, por meio da compensação tributária.

Esta compensação, como será visto, somente pode ser feita se houver lei de cada ente federado autorizando o encontro de contas.

E é justamente na interpretação destas normas que há grande controvérsia entre a Fazenda e os contribuintes, o que acaba gerando considerável número de litígios administrativos e judiciais.

Do ponto de vista teórico, tem-se que as questões trabalhadas na compensação envolvem importantes institutos do direito tributário, como os relativos ao lançamento, suspensão e extinção da obrigação tributária. É a partir da correta aplicação destes institutos à compensação que se pretende examinar a matéria, donde se conclui haver um vasto campo de análise.

Por fim, a compensação como meio de extinção do crédito tributário, apesar de prevista no Código Tributário Nacional desde 1966, só veio a ser implementada em âmbito federal em 1991, através da Lei nº 8.383/91, ganhando maior ênfase a partir da Lei nº 9.430/96, que autorizou a compensação entre créditos e débitos de tributos de espécies diferentes.

Sendo assim, apesar de serem hoje muitos os processos administrativos e judiciais a tratar do tema, há poucas obras sobre a compensação tributária, o que justifica um estudo sistemático da matéria.

1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

O termo compensação é polissêmico, comportando, portanto, diversos sentidos. De um modo geral, entretanto, nele está embutida uma idéia de equilíbrio. Ao tratar do tema, Maria Helena DINIZ¹, fazendo uma análise etimológica do termo compensação, aponta que sua origem latina remete a idéia de *contrabalançar*, ou *colocar em balança*, razão pela qual dele também pode se extrair a idéia de justiça ou equidade.

No caso deste estudo, nos interessa a acepção do termo compensação como instituto jurídico, que, como será visto, nada mais é do que uma das modalidades de extinção da obrigação (pagamento indireto).

Não obstante, mesmo em sua vertente jurídica, o termo compensação continua ligado a idéia de equidade ou justiça, pois implica a extinção de obrigações mútuas entre sujeitos que são, reciprocamente, credores e devedores um do outro.

Seja como for, e antes mesmo de se fazer uma análise mais detalhada do conceito de compensação, é importante primeiro delimitar o objeto deste estudo: compensação tributária de indébito tributário.

Por compensação tributária, entenda-se a compensação como forma de pagamento de tributos, ou seja, como modalidade utilizada pelo sujeito passivo para fins de extinção do crédito tributário (tal qual prevista no art. 156 do CTN).

Neste particular, vale deixar destacado que a compensação pressupõe a existência de créditos decorrentes de uma determinada relação jurídica que serão utilizados como pagamento de uma obrigação decorrente de outra relação jurídica distinta, que envolvem as mesmas partes. Por exemplo, a compensação ocorre quando o sujeito passivo, tendo efetuado pagamento a maior de Imposto de Renda para um determinado período, utiliza-se deste crédito para extinguir um débito de COFINS referente a um exercício posterior.

¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 2: Teoria Geral das Obrigações*, 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pg. 328.

Por outro lado, para que possa extinguir os seus débitos fiscais via compensação, o contribuinte – na forma das leis de regência – fará uso dos créditos de que dispõe perante a Fazenda Pública.

Certamente o contribuinte poderá dispor de créditos contra a Fazenda Pública das mais variadas origens, como créditos decorrentes de contratos administrativos (por exemplo, créditos decorrentes de serviços prestados a órgãos públicos), indenizações por atos ilícitos (ação de agentes administrativos a causar dano ao particular) ou lícitos (desapropriações), entre outras. No entanto, especificamente para este trabalho, nos interessam os créditos dos contribuintes decorrentes de pagamentos de tributos efetuados indevidamente, até porque, como será visto adiante, a legislação somente admite o uso de tais créditos na compensação tributária.

O art. 165 do Código Tributário Nacional destaca que é direito do sujeito passivo a restituição daquilo que foi pago indevidamente.

E tal pagamento indevido pode ocorrer por diversas razões: a) o sujeito passivo, por erro na quantificação da obrigação tributária (apuração da base de cálculo, identificação da alíquota aplicável, etc.), paga tributo maior do que o efetivamente decorrente da prática de seu fato gerador; b) o sujeito passivo, por erro na interpretação da legislação tributária, paga tributo do qual não é contribuinte (por exemplo, prestador de serviço que recolhe ICMS); c) o sujeito passivo recolhe o tributo conforme a lei vigente, que, posteriormente, vem a ser declarada inconstitucional.

A todos estes casos – de tributo recolhido em decorrência de obrigação tributária juridicamente inexistente – dá-se o nome *de indébito tributário*.

Mas esta terminologia é criticada por boa parte da doutrina, que critica o próprio termo *tributo indevido*, por apresentar uma contradição insuperável: se é indevido, não pode ser tributo, e vice-versa.

De fato, partindo-se do próprio conceito previsto no art. 3º do CTN², tributo é prestação pecuniária paga de acordo com uma exigência estabelecida

² “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

em lei. Sendo assim, eventuais pagamentos efetuados pelos administrados, feitos fora do estrito âmbito de incidência da lei (válida), não poderiam ser considerados tributos, pois, conforme já foi dito, tributo é aquilo que é pago com base em lei.

Vale ressaltar que, tão arraigado é o princípio da legalidade para fins de validação da exigência tributária que, conforme lembra Sacha Calmon Navarro COELHO³, no âmbito tributário “não prospera o brocardo do Direito Privado segundo o qual quem paga mal paga duas vezes, nem se precisa comprovar a justiça do erro (em termos subjetivos).” Ou seja, mesmo que pago por liberalidade, continuará sendo indevido – e por isso restituível – o valor pago a título de tributo que não esteja em perfeita consonância com a lei e com a Constituição.

Neste contexto, os pagamentos indevidos – mesmo que pagos como se tributos fossem - não passariam de mera prestação pecuniária de fato, conforme ensina José Souto Maior BORGES⁴:

“(...) todo tributo será necessariamente devido, ou seja, cobrado com base em lei, porque a prestação pecuniária indevida, quando incabível a cobrança, ou no tocante à parte excedente, por que excessivo o valor arrecadado, não corresponderá tecnicamente ao conceito de tributo. (...) Não haverá tributo indevido, porque a prestação do indébito será uma prestação de fato, sem o reconhecimento pelo ordenamento jurídico. Daí porque a expressão restituição de tributo não corresponderia a uma terminologia adequada à descrição da categoria jurídica em análise. O que se restitui não seria tributo, mas algo recolhido como se tributo fora, ou porque superior a quantia prestada ao quantum legalmente estipulado, ou porque a cobrança não teria habilitação legal. O pagamento indevido corresponderá a uma simples prestação pecuniária de fato.”

Mas este entendimento quanto à impropriedade das expressões *indébito tributário* e *tributo indevido* não é compartilhado por toda a doutrina, devendo-se deixar registrada a posição de Paulo de Barros CARVALHO⁵, que não afasta a natureza tributária daquilo que foi pago indevidamente pelo sujeito passivo:

“A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 757.

⁴ BORGES, Souto Maior. *Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.200.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 455.

índole tributária. Surge, então, a controvertida figura do tributo indevido, que muitos entendem não ser verdadeiramente tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato. Não pensamos assim. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelos administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo (...)"

Seja como for, o importante é ter em mente que, ostentando ou não natureza tributária, a restituição do recolhimento indevido feito a título de tributo – seja por meio de devolução em espécie ou compensação - é matéria tratada no Código Tributário Nacional e nas leis tributárias dos entes federados, que lhe revestiram de especificidades que a afastam da regra geral prevista no direito privado.

Em que pesem as ponderações acima, não vemos problemas na utilização das expressões *indébito tributário* e *tributo indevido*, pois elas retratam bem a ideia que se pretende expressar (pagamentos indevidos efetuados a título tributo), sendo ainda largamente adotadas no dia a dia das discussões jurídicas – doutrinárias ou jurisprudenciais – sobre o tema.

Registre-se, por fim, que a compensação do indébito tributário não se confunde com a compensação dos créditos decorrentes da sistemática da não-cumulatividade.

Isto porque, nos tributos não cumulativos, casos do ICMS e do IPI⁶, a compensação do montante do imposto recolhido nas etapas anteriores está ligada à própria apuração do tributo, fazendo parte, portanto, da estrutura da norma de tributação.

Desta forma, pode-se apontar as distinções entre a compensação do indébito tributário e a compensação da não-cumulatividade: a) na compensação da não-cumulatividade, o contribuinte se utiliza de créditos decorrentes de pagamentos efetuados por terceiros ao longo da cadeia de produção e circulação da mercadoria, e não de créditos decorrentes de pagamentos por ele mesmo efetuados; b) os créditos utilizados no abatimento

⁶ Além destes, a Emenda Constitucional nº 42/03, ao incluir o parágrafo 12 no art. 195, estabeleceu que a lei poderá estabelecer o regime não-cumulativo para a contribuição ao PIS e para a COFINS. (BRASIL. *Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

do imposto devido não decorrem de pagamentos indevidos, mas, ao contrário, são decorrentes do imposto efetivamente devido pelos contribuintes das etapas anteriores; c) a compensação do indébito atua como forma de extinção de um débito fiscal previamente apurado pelo sujeito passivo, ao passo que a compensação efetuada nos tributos não-cumulativos está inserida no âmbito da apuração do imposto devido⁷.

Por esta razão, as normas constitucionais e legais que tratam da não-cumulatividade em nada se relacionam com a compensação do indébito⁸.

⁷ “Trocando em miúdos, ao abaterem do débito do ICMS ou do IPI pelas saídas tributáveis os créditos advindos das entradas tributadas, os contribuintes não estão pagando dívida de imposto com créditos tributários diversos, nascidos de outra relação jurídica. Estão, em verdade, operando abatimentos absolutamente necessários ao cálculo normal do quantum debeat de imposto. Apenas cumprem as leis desses impostos, cuja natureza não-cumulativa determina a técnica de cálculo do imposto devido. Não se cuida aqui de pagar por compensação, mas de compensar débitos e créditos (não-cumulatividade) para depois pagar. É a própria norma tributária, em seu mandamento, que está sendo necessitadamente cumprida por determinação constitucional.” (COELHO, 2009. op. cit. pg. 770).

⁸ “Trata-se, por conseguinte, de uma compensação constitucional, gerando deveres e direitos recíprocos, imediatos e impostergáveis, ao contrário daquelas previstas nas demais searas do Direito, sobretudo no Tributário, que podem ser livremente dispostas pelo legislador ordinário no momento que melhor lhe convir. Não tem, portanto, a compensação desenhada no Texto Supremo nenhuma parelha com a do indébito tributário, ainda mais porque parte esta de pressuposto diverso, qual seja, exações indevidas, ao contrário daquela, que provém de operações de compra e venda de produtos e mercadorias.” (MATTOS, Aroldo Gomes de. *Compensação Tributária. Abrangência da Súmula 212 do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, n. 88, jan/2003, p. 13.)

2. CONCEITO E ORIGEM.

A utilização do instituto da compensação, no âmbito tributário, é relativamente recente, pois, apesar de já estar prevista de forma genérica no Código Tributário Nacional como modalidade de extinção do crédito tributário⁹, somente veio a ser implementada, e ainda sim exclusivamente no âmbito dos tributos federais, em 1991, com a Lei Ordinária nº 8.383/91.

No entanto, ainda que sua aplicação na seara tributária seja recente, a compensação – como instrumento de extinção da obrigação – é instituto jurídico dos mais antigos, que inclusive mereceu tratamento no Direito Romano¹⁰.

Em relação a sua natureza, há alguma controvérsia quanto ao enquadramento. Roque Antônio CARRAZZA, citado em artigo escrito por Hugo Barroso UELZE, afirma que a compensação é uma categoria geral de direito, revestida de características próprias que independem de posituação pela norma jurídica de determinado ramo do direito¹¹. Já Misabel DERZI¹² entende

⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

¹⁰ Neste sentido, Maria Helena Diniz, em seu Curso de Direito Civil Brasileiro (op. cit., pg. 326/327), apresenta um panorama geral da evolução da compensação no direito romano, assim como no direito canônico e na idade média.

¹¹ “A compensação é figura jurídica das mais conhecidas e estudadas. Não é um instituto exclusivamente tributário, mas que, pelo contrário, espraia-se sobranceiro sobre todos os quadrantes jurídicos. Aliás, os melhores estudos sobre este assunto brotam da pena dos civilistas, que goza da tradição didática de verem inseridos em seu campo de trabalho praticamente todos os institutos jurídicos. Esta circunstância, aliás, levou as pessoas menos avisadas a sustentarem que ‘a compensação é um tema de direito civil’. Na verdade, a compensação é uma categoria geral de direito (como o pagamento, a sanção, a relação jurídica, a prescrição, a decadência, etc.) que irradia efeitos também nas hostes do direito tributário. Apenas, como o direito tributário é todo ele submetido ao princípio da legalidade, a compensação em suas fronteiras, é regida por algumas peculiaridades (...).” (UELZE, Hugo Barroso. *Compensação Tributária: uma proposta de conceituação à luz das “categorias gerais de direito” e do novo Código Civil*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 57, jul/ago 2004, p. 169).

de modo diverso, vendo na compensação a natureza de um *instituto*¹³ da ciência jurídica, que necessita ser modelado pelo direito positivo.

Seja como for, o fato é que, apesar de poder receber da legislação tributária características peculiares deste ramo do direito, a compensação traz em si características gerais e pressupostos já bem desenvolvidos no direito privado, que não podem deixar de ser observados, até mesmo em decorrência do art. 109 do CTN¹⁴.

E nem poderia ser diferente.

O Código Tributário Nacional, por escolha expressa do legislador, adotou a teoria das obrigações, instituto consagrado do direito privado, adaptando-a as peculiaridades do direito tributário. Tanto é assim que todo o título II do Código trata de normas referentes à *obrigação tributária*. Daí ser importante buscar no Direito Civil – berço dos direitos das obrigações – os contornos básicos das formas de extinção da obrigação, para que melhor se possa entender suas peculiaridades quando aplicadas no âmbito tributário.

Ao conceituar a compensação, a luz do Direito Privado, Maria Helena DINIZ¹⁵ afirma que se trata de “meio especial de extinção de obrigações, até onde se equivalerem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedoras e credoras uma da outra.” Destaca que a compensação implica o “desconto de um débito a outro, ou operação de mútua quitação entre credores recíprocos”,

¹² “A compensação não é categoria lógica formal, nem da teoria geral. É instituto, assim como a obrigação, da dogmática ou da ciência jurídica. (...) Como ensina Souto Maior Borges, certas categorias lógicas ou de teoria geral independem do conteúdo material das normas positivadas. Já os conceitos 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 (cf. Obrigação Tributária).

Portanto, o delineamento legislativo completo da compensação pode ser diferente, em aspectos acessórios ou complementares, em ramos jurídicos distintos, adaptando-se a funções peculiares que cumpre o instituto em cada setor do Direito. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 899).

¹³ Segundo De Plácido e SILVA, Instituto Jurídico é a “*expressão usada para designar o conjunto de regras e princípios jurídicos que regem certas entidades ou certas situações de direito*.” (SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 752)

¹⁴ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010)

¹⁵ DINIZ. op. cit., p. 329.

assim como representa uma “exceção ao princípio geral de que o credor não pode ser obrigado a receber por partes.”

De fato, a compensação é uma forma especial da extinção da obrigação, pois é uma exceção a regra geral – e usual - de que obrigação se extingue pelo pagamento¹⁶.

De todo modo, por resultar na extinção da obrigação – efeito também obtido pelo pagamento -, diz-se que a compensação é um *pagamento indireto*¹⁷.

Como lembra Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁸, a compensação, como meio da extinção da obrigação, está fincada na idéia de praticabilidade. De fato, ao efetuar a compensação, cada credor se paga retendo consigo o seu próprio débito, de modo que, ao invés de se realizarem dois pagamentos contrapostos, autoriza-se a realização de um só pagamento, pelo saldo residual, pois as dívidas raramente são equivalentes.

Não há dúvidas acerca da utilidade do procedimento de compensação, sendo muitas as vantagens de sua adoção. Entre elas, Caio Mário da Silva PEREIRA¹⁹ destaca duas como principais: “constitui técnica de simplificação de

¹⁶ “O pagamento pressupõe:

- a) um vínculo obrigacional;
- b) a satisfação exata da obrigação;

O vínculo obrigacional pode provir de negocio jurídico ou determinação da lei. Pouco importa sua origem. Desde que válido, deve ser desatado pelo cumprimento da prestação. Toda pagamento pressupõe uma dívida.

Ao poder do credor de exigi-la corresponde a necessidade jurídica de satisfazê-la por parte do devedor. A satisfação está sujeita a regras comuns a todas as obrigações. Tais são:

1ª - o devedor só se desobriga se satisfizer rigorosamente a prestação;

2ª – o devedor não pode exigir do credor que receba por partes uma dívida que deve ser paga por inteiro;

3ª – a prestação deve ser satisfeita ao destinatário da obrigação pelo modo devido, pontualmente, no lugar determinado.

A satisfação da prestação devida é indispensável ao cumprimento exato da obrigação.” (GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 111/112.)

¹⁷ “Tal extinção assemelha-se a pagamento, mas um pagamento indireto, pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito; pela exclusão do dever de pagar em face do direito de receber. Extinguem-se simultaneamente o débito e o crédito como se fosse um pagamento recíproco, subsistindo a dívida na parte não resgatada pelo crédito”. (DOMINGO, Luis Roberto. “Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – Efeitos Jurídicos”, in DIAS, Karem Jureidini e PEIXOTO, Marcelo Magalhães coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008, p.120.

¹⁸ COELHO, 2009. op. cit., p. 767.

¹⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol II – Teoria Geral das Obrigações. 22ª ed. rev. e atual. por GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. Forense: Rio de Janeiro, 2009, p. 255.

pagamento, evitando deslocamentos de fundos, despesas e riscos, e, ao mesmo tempo, cria uma garantia de recebimento para o credor.” Na mesma toada, lembra ainda que a compensação atende a equidade, pois “se o devedor pagasse a seu credor, que é também seu devedor, poderia ver comprometida a satisfação de seu crédito, se o outro caísse em estado de insolvência.²⁰” Como se pode observar, a compensação evita o risco de eventual insolvência do credor, além de reduzir despesas com ações de cobranças desnecessárias.

Por fim, é importante lembrar que a compensação não se confunde com reconvenção. Esta é instituto de direito processual que se configura na resposta do réu, na qual este propõe demanda nova contra o autor no bojo do processo em curso. Através da reconvenção, uma nova pretensão é deduzida pelo réu, que será julgada em conjunto com a pretensão deduzida pelo autor.

Já a compensação, como foi visto, é um meio de extinção de obrigações, na qual são opostos direitos de crédito recíprocos entre credor e devedor. Sua efetivação prescinde de medida judicial, ainda que o Judiciário possa ser demandado no caso de uma das partes não aceitar a compensação realizada.

As diferenças entre os institutos são assim apresentadas por De Plácido e SILVA²¹:

“A compensação não se confunde com a reconvenção. Nesta há direito que se opõe a direito. Compensação é crédito que se contrabalança com outro crédito, pelo que, na realidade, resulta em perfeito encontro de contas. E é intentada para que, quando se cobra de outrem certa importância, seja computada outra importância que é exigível por parte da pessoal contra quem se tenta cobrar. A reconvenção é ação per se, fundada em direito do réu contra direito ou pretensão do autor, não se limitando, destarte, a mero ajustamento de débitos e créditos reciprocamente exigíveis, que se subtraem, o menor do maior, para evidência do real devedor.”

Visto o conceito e a origem do instituto, cabe agora sua análise conforme o Direito Civil brasileiro, para que depois se possa examinar as peculiaridades da compensação no âmbito tributário.

2.1. A compensação no Direito Privado.

²⁰ PEREIRA, 2009, op. cit. p. 256.

²¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, vol. I. Forense: Rio de Janeiro, 1987, p. 471

A compensação, no âmbito das relações privadas, recebe extenso tratamento legislativo desde o Código Civil de 1916. No Código atual²², há um capítulo inteiro sobre o tema, inserido no Título III do Livro I da Parte Especial, que trata do “Adimplemento e Extinção das Obrigações”.

Partindo das normas previstas no Código Civil, a doutrina civilista aponta três modalidades de compensação: legal, convencional e judicial.

Esta classificação não é pacífica, pois há quem negue a existência da compensação judicial, como é o caso de Caio Mário da Silva PEREIRA²³, que a enxerga como um mero desdobramento da compensação legal.

²² “CAPÍTULO VII - Da Compensação

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 370. Embora sejam do mesmo gênero as coisas fungíveis, objeto das duas prestações, não se compensarão, verificando-se que diferem na qualidade, quando especificada no contrato.

Art. 371. O devedor somente pode compensar com o credor o que este lhe dever; mas o fiador pode compensar sua dívida com a de seu credor ao afiançado.

Art. 372. Os prazos de favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam a compensação.

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.

Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo. (Vide Medida Provisória nº 75, de 24.10.2002) (Revogado pela Lei nº 10.677, de 22.5.2003)

Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluïrem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.

Art. 376. Obrigando-se por terceiro uma pessoa, não pode compensar essa dívida com a que o credor dele lhe dever.

Art. 377. O devedor que, notificado, nada opõe à cessão que o credor faz a terceiros dos seus direitos, não pode opor ao cessionário a compensação, que antes da cessão teria podido opor ao cedente. Se, porém, a cessão lhe não tiver sido notificada, poderá opor ao cessionário compensação do crédito que antes tinha contra o cedente.

Art. 378. Quando as duas dívidas não são pagáveis no mesmo lugar, não se podem compensar sem dedução das despesas necessárias à operação.

Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis, serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento.

Art. 380. Não se admite a compensação em prejuízo de direito de terceiro. O devedor que se torne credor do seu credor, depois de penhorado o crédito deste, não pode opor ao exeqüente a compensação, de que contra o próprio credor disporia.” (BRASIL. *Código Civil*. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²³ PEREIRA, 2009, op. cit. p. 244.

Seja como for, nos interessa particularmente a compensação legal, pois é esta a aplicada na imensa maioria dos casos, sendo também, como será visto, a modalidade adotada na compensação tributária.

2.2. Compensação legal.

Como lembra Caio Mário da Silva PEREIRA²⁴, o Código Civil Brasileiro, inspirado no modelo francês, adotou a compensação legal e *ipso iure*.

E por compensação legal deve-se entender a compensação decorrente diretamente da lei, independentemente da vontade das partes envolvidas²⁵.

Algumas de suas características merecem destaque.

Como foi dito, trata-se de uma compensação que ocorre por expresse mandamento legal, de modo que, preenchidos os seus requisitos, a compensação opera-se *automaticamente*, de pleno direito.

Com isto, tem-se que, tão logo ocorra a concomitância de débitos e créditos entre as mesmas partes, a norma legal que estabelece a compensação incidirá, de modo que o encontro de contas estará configurado, extinguindo-se as obrigações de cada uma das partes, na proporção de seus créditos.

Conseqüentemente, a compensação legal no âmbito privado independe da vontade das partes, realizando-se mesmo que uma delas se oponha ao encontro de contas.

Evidentemente, caso um dos sujeitos envolvidos entenda que o caso não comporta compensação, por exemplo, por não reconhecer a existência de dívida própria a ser oposta aos créditos que possui junto a outra parte, deverá então, pleitear judicialmente o pagamento de seus créditos. Nesta hipótese, o devedor, que também se julgar credor do autor da ação, poderá invocar a

²⁴ “O Código Civil brasileiro teve a facilidade de fixar uma construção singela, apartando as sombras em torno do assunto, conforme se verifica do art. 368. Na sua sistemática, filiou-se à escola que se poderia dizer francesa, da compensação legal e *ipso iure*, à qual o nosso Projeto de Código de Obrigações guardou fidelidade” (Ibid. p. 244).

²⁵ “A compensação legal é a decorrente da lei, independendo de convenção das partes e operando *pleno iure* mesmo que uma delas se oponha. A compensação, entre nós, se processa automaticamente, ocorrendo no momento em que se constituírem créditos recíprocos entre duas pessoas, já que o Código Civil pátrio preferiu a compensação legal.” (DINIZ, op. cit. p. 330).

compensação como fundamento de defesa para resistir ao pagamento, cabendo ao Poder Judiciário verificar se o caso era ou não de compensação na forma da lei civil.

No entanto, repita-se, a resistência de uma das partes à compensação não poderá advir de simples vontade, pois, havendo débitos e créditos entre as mesmas partes, a compensação opera-se de pleno direito, por força de lei.

Outra característica importante, correlata às que já foram acima descritas, é que a compensação retroage à data da coexistência entre os débitos e créditos, independentemente do momento em que for invocada. Deste modo, a partir do momento em que passar a coexistir créditos e débitos das mesmas partes, as dívidas mútuas estarão imediatamente extintas, na proporção dos créditos de cada parte.

Vale lembrar que, como a compensação legal decorre diretamente da lei, as vontades das partes são irrelevantes, de modo que seus efeitos se operam tão logo haja créditos e débitos compensáveis entre si²⁶. Confirma-se o que ensina Maria Helena DINIZ²⁷ sobre a compensação legal:

“Seu efeito é operar a extinção de obrigações recíprocas, liberando os devedores e retroagindo à data em que a situação fática se configurou. Dessa forma, apesar de ter sido alegada posteriormente, operará (ipso iure) desde o instante em que o réu, cobrado de uma prestação, se tornar credor do autor. Tal efeito retroativo alcança ambas as dívidas, com todos os seus acessórios, de modo que os juros e as garantias do crédito deixam de existir a partir do momento em que se tiver a coexistência de dívidas. No caso, p. ex., de um devedor cujo débito se extinguiu, a partir desse instante ele estará exonerado dos efeitos da mora e da incidência da cláusula penal”.

Além de retroagir à data da coexistência das dívidas, a compensação extingue também todos os acessórios a elas relacionados, como os juros e multas decorrentes do inadimplemento²⁸.

²⁶ Sobre a retroatividade da compensação legal, Carlos Roberto GONÇALVES afirma o seguinte: “Compensação automática, que se opera de pleno direito assim que há a concomitância do crédito e do débito, ou seja, retroage à data em que as dívidas se tornaram compensáveis, e não se conta a partir do momento em que a compensação for invocada” (GONÇALVES, Carlos Roberto, *Direito Civil Brasileiro*. Vol. II – Teoria Geral das Obrigações, 3ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 336).

²⁷ DINIZ. op cit., p. 331.

²⁸ “O efeito extintivo estende-se aos juros, ao penhor, às garantias fidejussórias e reais, à cláusula penal e aos efeitos da mora, pois, cessando a dívida principal, cessam seus acessórios e garantias.” (GONÇALVES. op. cit., p. 326).

Neste ponto é necessário abrir um parêntese e já adiantar que, como será visto, à compensação no âmbito tributário não se aplicam muitas das principais características da compensação legal prevista no Código Civil. Por exemplo, apesar de haver lei no âmbito tributário autorizando a compensação, esta não é automática e depende de ato de vontade do contribuinte, que deverá promover o encontro de contas através dos mecanismos próprios (informar a compensação nas declarações fiscais, como no regime da Lei nº 8.383/91, ou apresentar declaração de compensação, como no regime da Lei nº 9.430/96). Ademais, a compensação somente gera efeitos a partir do efetivo ato de encontro de contas promovido pelo contribuinte. Deste modo, a extinção recíproca das dívidas entre o Fisco e sujeito passivo somente acontece após a efetivação da compensação, de forma que não há que se falar em retroatividade da compensação à data da coexistência de débitos e créditos²⁹.

Voltando à compensação legal do Direito Civil, apesar de se operar de pleno direito, caso haja demanda judicial que a envolva, a compensação deverá ser invocada pela parte interessada, pois não se trata de matéria que possa ser declarada *ex officio* pelo Juízo³⁰. Isto porque, como lembra Caio Mário da Silva PEREIRA³¹, não se trata de matéria de ordem pública, sendo antes um benefício posto à disposição das partes, benefício este que pode inclusive ser renunciado expressa (quando constar de cláusula contratual, por

²⁹ Vale um exemplo: o contribuinte dispõe de crédito perante a Fazenda Pública decorrente de pagamento a maior de PIS realizado em janeiro de 2009; em fevereiro do mesmo ano, apura débito de COFINS, mas não realiza o pagamento; em maio de 2009, transmite uma declaração de compensação para quitação do débito de COFINS de fevereiro de 2009, utilizando-se dos créditos decorrentes do pagamento a maior de PIS em janeiro daquele ano; apesar da coexistência de créditos e débitos desde fevereiro de 2009, a compensação só terá efeitos a partir do encontro de contas, efetuado em maio de 2009, de forma que, neste intervalo de tempo entre o nascimento do débito pago via compensação – fevereiro de 2009 – e efetivo encontro de contas – maio de 2009 –, o contribuinte esteve em mora e terá que arcar com os acréscimos dela decorrentes (a compensação não retroagirá à data da coexistência de créditos recíprocos).

³⁰ “O juiz apenas reconhece, declara a sua configuração, desde que provocado, pois não pode ser proclamada de ofício. Uma vez alegada e declarada judicialmente, seus efeitos retroagirão à data em que se estabeleceu a reciprocidade das dívidas.” (Ibid., p. 327).

³¹ “Em primeiro lugar, não sendo, como não é, de ordem pública, afasta-se a compensação pela renúncia prévia de um dos devedores ou após a coincidência das dívidas (Código Civil de 2002, art. 375), entendendo-se que a compensação é um benefício, e, de regra *invito non datur beneficium*. A renúncia pode ser expressa, quando a compensação é abolida pela declaração do devedor neste sentido. E é tácita, quando o devedor, não obstante ser credor de seu credor, efetua espontaneamente o pagamento.” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 250/251).

exemplo³²) ou tacitamente (quando cobrado um débito, o devedor efetua o pagamento sem antes invocar o crédito de que dispõe contra o credor).

2.2.1. Requisitos para configuração da compensação legal.

Para que a compensação legal se configure, a doutrina, de um modo geral, aponta a necessidade de quatro requisitos básicos: a) reciprocidade dos créditos e débitos; b) liquidez e certeza das dívidas; c) exigibilidade das prestações; d) fungibilidade dos débitos (homogeneidade das prestações devidas)³³.

2.2.1.1. Reciprocidade de créditos e débitos

O primeiro requisito é referente à necessidade da existência de reciprocidade de obrigações, que tornem duas pessoas devedora e credora uma da outra³⁴.

Esta reciprocidade de créditos e débitos implica o que Caio Mário da Silva PEREIRA chamou de princípio da personalidade dos sujeitos³⁵. Ou seja, a compensação pressupõe a existência de crédito e débito próprios, e não de terceiros.

De fato, ao estabelecer, no art. 368, que “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”, o Código aponta que são compensáveis os créditos e débitos próprios³⁶.

³² “Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluírem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.” (BRASIL. Código Civil. [Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010)

³³ GONÇALVES, op. cit., p. 327.

³⁴ “A compensação é a extinção recíproca de obrigações até a concorrência de seus respectivos valores, entre pessoas que são devedoras uma das outras” (BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: 1958, p.132.)

³⁵ “A regra geral da compensação é aplicável quando ambos são credores e devedores principais, porque o devedor só pode compensar com o credor o que este lhe dever (Código Civil de 202, art. 371). É uma consequência o atributo das personalidades das obrigações, acima apontado como requisito da compensação.” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 249).

³⁶ “O devedor de uma das obrigações tem que ser credor da outra e vice-versa. O terceiro não interessado, por exemplo, embora possa pagar em nome e por conta do devedor

Assim, a pretensão de se compensar débito próprio com créditos cedidos por terceiros encontra resistência no próprio art. 368 do CC, pois nesta hipótese não estará configurada a necessária reciprocidade das dívidas.

A confirmação desta regra pode ser aferida pelo art. 371 do CC, que dispõe que “o devedor somente pode compensar com o credor o que este lhe dever; mas o fiador pode compensar sua dívida com a de seu credor ao afiançado.”

Todavia, após reafirmar, na primeira parte, o princípio da personalidade (ou reciprocidade de dívidas), o art. 371 faz uma exceção a esta regra geral ao permitir que o fiador compense sua dívida (diga-se, a dívida decorrente do contrato de fiança) com um crédito que o afiançado tenha com o seu credor³⁷. Além disso, como destaca Caio Mário da Silva PEREIRA, também pode o fiador opor créditos próprios de que disponha em face do credor³⁸.

Neste caso, o fiador efetivamente poderá opor crédito de terceiro – do afiançado – ao pagamento de sua dívida (decorrente da fiança) com o credor. E esta exceção à regra geral faz todo o sentido se considerarmos que a dívida do fiador decorre da inadimplência do devedor original, razão pela qual o legislador procurou amenizar a sua situação.

Outra regra que confirma o princípio da personalidade das dívidas é a veiculada no art. 376 do CC, ao destacar que “obrigando-se por terceiro uma pessoa, não pode compensar essa dívida com a que o credor dele lhe dever.”

Por fim, vale destacar ainda a regra do art. 377 do CC: “o devedor que, notificado, nada opõe à cessão que o credor faz a terceiros dos seus direitos, não pode opor ao cessionário a compensação, que antes da cessão teria podido opor ao cedente. Se, porém, a cessão lhe não tiver sido notificada,

(CC, art. 304, parágrafo único), não pode compensar a dívida com eventual crédito que tenha em face do credor.” (GONÇALVES, op. cit. p. 327)

³⁷ “A lei abre, no entanto, uma exceção em favor do fiador, atendendo ao fato de se tratar de terceiro interessado, permitido que alegue, em seu favor, a compensação que o devedor (afiançado) poderia argüir perante o credor (CC, art. 371, segunda parte).” (Ibid. Idem.)

³⁸ “Existe uma exceção ao princípio da personalidade, no caso do fiador que pode opor seu crédito contra o credor, da mesma forma que pleiteia a compensação do crédito do afiançado, nos termos do art. 371, do Código Civil de 2002. A recíproca não é, todavia, verdadeira: o devedor não pode opor ao seu credor o crédito do fiador.” (PEREIRA, 2009. op. cit. p. 246)

poderá opor ao cessionário compensação do crédito que antes tinha contra o cedente.”

De fato, caso disponha de créditos contra o credor, poderá o devedor opor a compensação, pois estará configurada a reciprocidade de obrigações líquidas e exigíveis. Entretanto, caso o credor venha a ceder seu crédito a terceiros, o devedor deverá ser notificado, justamente para que possa manifestar seu interesse na compensação, e, com isto, extinguir a dívida. No entanto, se, notificado da cessão, o devedor não levanta nenhuma oposição à cessão do crédito, não poderá ele posteriormente pleitear a extinção da dívida com a utilização de créditos seus para com o credor original.

E isto ocorre porque, havendo a cessão, o titular do crédito passa a ser o cessionário, e, entre o cessionário e o devedor original, não haverá a necessária reciprocidade de débitos e créditos. Ademais, ao deixar de se insurgir contra o repasse do crédito a terceiros, o devedor acaba por renunciar tacitamente o direito à compensação³⁹, que inicialmente teria contra o credor original⁴⁰.

Por outro lado, caso o devedor não seja comunicado da cessão do crédito, poderá ele opor-se ao pagamento do débito por meio de compensação com créditos disponíveis contra o devedor original (desde que, evidentemente, seus créditos sejam anteriores à cessão). Com isto, o art. 377 preserva o direito do devedor à compensação da qual teria ele direito, até mesmo por questão de justiça, já que o devedor não poderia ser prejudicado em razão de uma cessão da qual não teve conhecimento.

2.2.1.2. *Liquidez e certeza das dívidas.*

³⁹ “Art. 175. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluírem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.” (BRASIL. *Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010)

⁴⁰ “O devedor, que pode contrapor compensação ao credor, ao ser notificado da cessão do crédito a terceiro (cessionário), deve opor-se a ela, cientificando o cessionário da exceção que iria apresentar ao cedente, exercendo o seu direito de compensar. Como não há *reciprocidade* de débitos entre o devedor e o cessionário, se não se opuser à cessão, que lhe é notificada, estará o primeiro tacitamente *renunciando* ao direito de compensar. Assim acontecendo, passará a ser devedor do cessionário, embora continue credor do cedente.” (GONÇALVES, op. cit. p. 336/337)

O segundo requisito – liquidez e certeza das dívidas –, diz respeito à inexistência de dúvidas quanto à configuração e quantificação das obrigações a serem extintas por meio do encontro de contas.

Neste sentido, dispõe o art. 369 do CC que “a compensação efetua-se entre dívidas *líquidas*, vencidas e de coisas fungíveis.”

Com efeito, a compensação é uma forma de extinção da obrigação que se configura como pagamento indireto.

E, para que uma dívida possa ser paga, é preciso que antes haja certeza quanto à sua existência (não pode ser ela condicionada a evento futuro, por exemplo⁴¹) e que esteja ela liquidada (valor previamente conhecido, ou, ainda, passível de ser calculado por simples operação aritmética⁴²).

Por sua vez, a compensação é uma forma de pagamento especial, diversa da usual, pois é realizada através de um encontro de contas (ou ainda, encontro de dívidas).

Assim, na compensação, credor e devedor quitam dívidas mútuas. Mas para que estas dívidas possam ser quitadas – seja através da compensação, ou do pagamento em dinheiro – é preciso que ambas sejam certas e líquidas. Em outras palavras: a confirmação da existência da dívida, assim como de seus valores, não pode estar a depender de qualquer processo de apuração.

Vale recorrer a exemplos para melhor esclarecer a questão da certeza e da liquidez das dívidas.

O primeiro se refere à certeza da dívida. O locador assina com o locatário um contrato de aluguel de 12 meses. Transcorridos seis meses do contrato de aluguel, o locador, em uma relação jurídica distinta do contrato de locação, passa a ser devedor do locatário (por exemplo, adquiriu do locatário um automóvel). Contudo, ao invés de quitar a dívida contraída junto ao locatário, o locador deixa de realizar o pagamento invocando o direito à compensação de sua dívida com créditos que lhe serão devidos pelo locatário

⁴¹ “A certeza é comprometida se o crédito estiver sujeito a alguma eventualidade, como, por exemplo, uma acerto de contas, um levantamento pericial, uma verificação ou medição, etc” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 248/249)

⁴² “(...) Uma indenização por perdas e danos, ainda que indubitável o direito já reconhecido do credor, é obrigação ilíquida, enquanto não apurado o respectivo *quantum*. Mas uma dívida sujeito ao cômputo de juros é líquida e certa, porque o resultado é atingido por via de operação aritmética elementar.” (Ibid., idem.)

até o final do contrato de locação (no exemplo, ainda há seis meses de contratos a serem cumpridos).

Nesta hipótese, evidentemente, a compensação não poderá ser admitida, pois a dívida do locatário com o locador ainda não é certa (aliás, nem vencida está), pois está submetida a um evento futuro (o contrato de locação poderá ser interrompido, por exemplo, pelo incêndio do imóvel, com isto, o locatário nada deverá ao locador).

Agora um exemplo quanto à liquidez. A ajuíza contra B uma ação pleiteando a indenização por lucros cessantes em razão de uma batida de trânsito, e tem sentença favorável transitada em julgado. Entretanto, a liquidação do valor devido deverá ser apurada em execução de sentença, ainda não iniciada. Neste contexto, apesar de haver certeza (judicial, inclusive) da dívida de B com A, este último (A) não poderá pleitear a compensação de tais créditos com eventuais débitos que tenha com o primeiro (B), pois a dívida reconhecida na ação judicial ainda não é líquida (será preciso antes um procedimento de apuração para que se conheça o montante).

Em síntese, para que haja a compensação, é preciso que, de antemão, as partes tenham conhecimento da existência e do montante da obrigação⁴³, sendo importante registrar ainda que o fato de uma das partes não reconhecer a sua dívida não afasta sua liquidez e certeza para fins de compensação, pois, como foi visto, para que este requisito se configure basta que a dívida não esteja submetida a evento futuro e a procedimento de ulterior apuração.

Neste caso, havendo oposição à compensação por uma das partes pela recusa da dívida, caberá à parte interessada recorrer ao Poder Judiciário, para que seja reconhecida a dívida da outra parte, e, ainda, extinção de seus

⁴³ “Liquidez das dívidas (CC, art. 369; RT, 488:224, 418:208, 545:216, 629:152, 682:114, 738:368, 804:246), que devem ser certas quanto à existência e determinada quanto ao objeto, pois não se pode conceber compensação que opere *ipso iure* sem que haja certeza quanto ao montante de um dos débitos. É óbvio que a liquidez das dívidas não requer menção expressa da soma em seus títulos, mas que sejam certas e precisas, ou seja, que tenham sua existência determinada independentemente de qualquer processo (medição, levantamento pericial, acerto de contas, etc.) que apure seu *quantum*.” (DINIZ, op. cit., p. 329.)

débitos por conta da compensação⁴⁴, extinção esta que irá retroagir ao tempo da coexistência dos créditos e débitos.

A liquidez e certeza das dívidas, portanto, é requisito indispensável para realização da compensação, daí o porquê do art. 170 do Código Tributário Nacional⁴⁵, ao tratar a compensação no âmbito tributário, também fazer referência à liquidez e certeza dos créditos dos contribuintes.

2.2.1.3. Exigibilidade das prestações.

O art. 369 do CC destaca que a compensação deve ser feita entre dívidas líquidas, *vencidas* e fungíveis.

O terceiro requisito da compensação – exigibilidade das prestações – está relacionado ao vencimento da dívida, ou seja, *exigibilidade atual* dos créditos.

De fato, antes de vencida a dívida, não pode ela ser exigida pelo credor. Aliás, antes do vencimento, sequer estará configurada a certeza quanto à dívida, que pode estar submetida a evento futuro e incerto.

Sendo assim, como o devedor ainda não está obrigado ao pagamento, não poderá o credor invocar a existência dos créditos ainda não vencidos para fins de compensação de sua dívida com o devedor.

Como lembra Maria Helena DINIZ⁴⁶, a compensação de dívida não vencida representaria injustificável antecipação de pagamento, ferindo o direito do devedor de dispor do prazo tal qual previamente estabelecido.

Apesar de, durante a tramitação do novo Código Civil, terem sido apresentadas propostas para que as dívidas vincendas também fossem

⁴⁴ “A dívida pode ser contestada sem deixar de ser líquida. O *líquido* exprime atualmente *valor determinado*. (...) O ser contestada a dívida nunca serviu de obstáculo à compensação, uma vez que tenha valor determinado: reduz-se o caso a uma questão de prova, a resolver-se pelos meios gerais, e vencida esta pela sentença, que reconhece a dívida, declarada está a compensação, a qual se retroage ao tempo do vencimento daquela: dá-se a compensação legal.” (ALMEIDA, Lacerda *apud* GONÇALVES, op. cit., p. 329)

⁴⁵ CTN: “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010)

⁴⁶ DINIZ, op. cit., p. 334.

passíveis de compensação⁴⁷, foi mantida a norma do legislação anterior, no sendo de que apenas as dívidas vencidas podem ser objeto de compensação. Neste particular, andou bem o legislador, pois a antecipação de pagamento forçada pela compensação de dívida ainda não vencida poderia causar sérios transtornos ao planejamento financeiro do devedor.

O art. 372 do CC destaca ainda que, vencido o prazo inicial fixado entre as partes, a concessão de prazos de favor ou tolerância não pode ser alegada pelo beneficiado para impedir a compensação⁴⁸.

Por fim, a exigibilidade das dívidas para fins de compensação implica dizer também que, no caso de obrigações submetidas à condição resolutórias, só serão compensáveis as dívidas após o implemento da condição. Já as dívidas que estiverem submetidas à condição suspensiva só poderão ser compensadas caso a condição que as suspende deixe de operar, pois, até então, mesmo que vencidas, as dívidas não serão exigíveis, posto que suspensas.

Questão interessante é a que envolve a compensação de obrigação prescrita.

A prescrição, no direito civil, implica a perda do direito de ação para pleitear a prestação a qual o credor tem direito. Ou seja, não se perde o direito propriamente dito, mas se perde o direito de exigir judicialmente a dívida⁴⁹.

A conclusão, portanto, é a de que a dívida prescrita é inexigível, e, se a dívida é inexigível, não há compensação (ao menos a legal), pois a exigibilidade é um de seus requisitos.

Assim, se, ao tempo da coexistência das dívidas, uma delas já estiver prescrita, a parte interessada pode resistir à compensação legal, sob alegação de inexigibilidade de seu débito.

Vale lembrar que para a configuração da compensação legal, pouco importa a data em que ela é invocada pelas partes envolvidas, pois, como já foi

⁴⁷ Projeto de Lei nº 6.960/2002, que visava alterar o art. 369 do CC.

⁴⁸ “Art. 372. Os prazos de favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam a compensação.” (BRASIL. *Código Civil*. [Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010)

⁴⁹ Registre-se que, no âmbito tributário, a situação é diversa, pois a prescrição vai além do mero impedimento ao ajuizamento da ação judicial para a cobrança do crédito tributário; na verdade, extingue-se o próprio crédito tributário, conforme art. 156, V do CTN.

visto, ela se opera de forma automática e imediata tão logo haja a coexistência das dívidas.

Assim, mesmo que uma das dívidas já esteja prescrita no momento em que a compensação for invocada pela parte interessada (como defesa em uma ação judicial, por exemplo), não se poderá afastar a compensação legal se as dívidas eram exigíveis (diga-se, não prescritas) no momento de sua coexistência. É o que ensina Caio Mário da Silva PEREIRA⁵⁰:

“Controvertem os autores se a obrigação prescrita comporta compensação. Dentro da variedade de opiniões, o que deve prevalecer é a conjugação do requisito exigibilidade com efeito automático da compensação. Assim, se a prescrição se completou antes da coexistência das dívidas, aquela a quem beneficia pode opor-se à compensação, sob o fundamento de que a prescrição extingue a pretensão (Anspruch), e, portanto, falta o requisito para exigibilidade para que aquela se efetue. Mas se os dois créditos coexistiram, antes de escoar-se o prazo prescricional, operou a compensação ipso iure, e perimiu as obrigações; a prescrição que venha a completar-se ulteriormente não mais atua sobre os débitos desaparecidos. Uma tal prescrição não tem objeto.”

No âmbito tributário, como já foi adiantado, a compensação da dívida fiscal não é automática e não retroage à data da coexistência dos créditos entre o Fisco e o contribuinte. Na verdade, seus efeitos se irradiam a partir da data em que o encontro de contas é efetivado por ato do contribuinte (declaração de compensação ou registro da compensação nas declarações fiscais, conforme o regime legal).

Sendo assim, ainda que os créditos do contribuinte (decorrentes de pagamento a maior ou indevido de tributo) não estejam prescritos no momento em que surge a concomitância das dívidas, se o ato de compensação não for praticado pelo sujeito passivo antes da consumação da prescrição de seus créditos, aquela não mais será possível, pois, repita-se, os efeitos da compensação tributária só nascem a partir do encontro de contas realizado pelo sujeito passivo.

2.2.1.4. Fungibilidade das dívidas (homogeneidade das prestações devidas)

⁵⁰ PEREIRA, 2009. op. cit., p. 248.

O quarto requisito também está previsto no art. 369 do CC, ao estabelecer que a compensação será feita entre dívidas líquidas, vencidas e *fungíveis*.

Fungível é a coisa que pode ser substituída por outra de mesma espécie, qualidade, quantidade e valor.

No entanto, para que haja a compensação, não basta que o objeto da prestação seja um bem fungível, mas sim que haja fungibilidade entre as prestações⁵¹. Ou seja, dívida em dinheiro só é compensável com outra dívida em dinheiro, de modo que aquele que tem uma dívida em dinheiro não pode invocar a compensação legal se a outra parte lhe dever uma saca de café.

Como se pode observar, não basta que a dívida seja de bens conversíveis em dinheiro para que se possa invocar a compensação legal com dívidas monetárias. É preciso que as dívidas sejam homogêneas, de mesma natureza.

Não obstante, no âmbito direito civil, nada impede que as partes acertem a compensação entre prestações de natureza diversa. Ou ainda, que reforcem ainda mais a fungibilidade dos bens compensáveis (café de uma determinada marca só pode ser compensado com outro da mesma marca). No entanto, neste caso não se estará diante da compensação – automática, decorrente da lei – mas sim de compensação convencional, que será vista adiante.

Além dos quatro requisitos descritos acima, há ainda outros que a doutrina aponta como necessários à realização da compensação legal.

Entre eles, Maria Helena DINIZ⁵² aponta a *diversidade ou diferença de causas*.

De fato, o art. 373 afirma que a diferença de causas não impede a compensação, salvo em determinados casos, para os quais o dispositivo afasta a possibilidade do encontro de contas (esbulho, furto ou roubo; de comodato, depósito ou alimentos; de coisa impenhorável).

⁵¹ “Não basta que as obrigações tenham por objeto coisas fungíveis (dinheiro, café, milho, etc.). Faz-se mister que sejam fungíveis entre si, isto é, homogêneas. Assim, dívida em dinheiro só se compensa com outra dívida em dinheiro. Dívida consistente em sacas de café só se compensa com outra dívida cujo objeto também seja a entrega de sacas de café. Não se admite a compensação de dívida em dinheiro com dívida em café.” (GONÇALVES, op. cit., p. 330)

⁵² DINIZ, op. cit., p. 335.

A vedação imposta pela norma decorre da natureza das dívidas ou da qualidade dos devedores, que, no entender do legislador, devem receber proteção (por exemplo, não se admite a compensação de dívida alimentar, pois prejudicaria a subsistência do devedor).

Fora dos casos arrolados no art. 373 do CC, a diversidade não impede a compensação⁵³.

Mas apesar de o dispositivo falar em ausência de impedimento, melhor seria dizer em *necessidade* de causas diversas.

Ora, para que haja a compensação, é preciso que as dívidas compensadas tenham origem em relações jurídicas diversas, pois, se forem decorrentes da mesma relação, não haverá compensação propriamente dita (pagamento indireto de dívidas recíprocas), mas sim o inadimplemento de uma obrigação contratual (exceção de contrato não cumprido).

Por exemplo: o comprador que deixa de pagar o preço por alegar que o vendedor entregou a mercadoria com defeito. Neste caso, o comprador não está fazendo uma compensação da sua dívida (preço da mercadoria) com a dívida do vendedor para com ele (entregar a mercadoria em perfeito estado). Na verdade, haverá aqui um inadimplemento contratual, sendo necessário o exame casuísta para saber quem está com a razão (se o produto entregue está ou não com defeito).

2.3. Compensação Convencional.

Além da compensação legal, cujos efeitos decorrem diretamente da lei, caso estejam configurados todos os requisitos previstos no Código Civil, há também a compensação convencional, cujas regras são estabelecidas pelas partes envolvidas.

Na compensação convencional, os interessados podem incluir novas exigências para que a compensação se realize (por exemplo, tornar mais

⁵³ “Não há exigência de identidade da *causa debendi*. De fato, nada obsta que se verifique compensação entre dívidas oriundas de causas diversas, pois, p. ex., pode ocorrer que ‘A’ deva a ‘B’ R\$ 20.000,00 em razão da aquisição de uma mercadoria deste, e que ‘B’ deva a ‘A’ R\$ 10.000,00 em virtude de uma locação que lhe fizera.” (Ibid., idem)

rigoroso os critérios de qualidade entre as prestações compensáveis, como café da marca X não pode ser compensado com café da marca Y), ou mesmo afastar alguns dos requisitos da compensação legal (por exemplo, pode-se pactuar a possibilidade da compensação de dívidas vincendas)⁵⁴.

E tamanha é a liberdade que as partes podem simplesmente excluir a possibilidade de compensação em determinadas situações, criando novas vedações além das previstas no art. 373 do CC, conforme autoriza o art. 375 do CC⁵⁵.

A compensação convencional atende ao princípio da autonomia da vontade, que orienta todo o Direito Civil, de modo que as partes têm liberdade de contratar da forma que acharem adequado, desde que se respeitem as limitações legais impostas no ordenamento jurídico.

Evidentemente, esta modalidade de compensação – convencional – não tem espaço no Direito Tributário, pois o direito da Fazenda Pública ao crédito tributário é indisponível e não pode ser objeto de transação, salvo na forma de lei específica.

Ressalte-se que, inexistindo ajuste entre as partes que vede ou crie regras específicas para a compensação (compensação convencional), volta a ser aplicada a compensação legal no caso de concomitância entre créditos e débitos de devedores recíprocos, até porque se trata de imposição legal que não pode ser afastada, salvo por acordo entre as partes.

2.4. Compensação Judicial.

A doutrina majoritária aponta a existência de um terceiro caso de compensação, que seria a compensação judicial, assim definida por Maria Helena DINIZ⁵⁶:

⁵⁴ “Em simetria com a derrogação convencional da compensação, é lícita aos interessados promoverem-na fora dos casos legalmente previstos, como, por exemplo, ajustarem a extinção recíproca de obrigações ilíquidas ou de prestações reciprocamente não fungíveis, etc.” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 251)

⁵⁵ Código Civil: “Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluïrem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.”

⁵⁶ DINIZ, op. cit., p. 340.

“A compensação judicial ou processual é determinada por ato decisório do magistrado, que perceber no processo o fenômeno, em cumprimento das normas aplicáveis à compensação legal. Entretanto, será necessário que cada das partes alegue o seu direito de crédito contra a outra (RT, 437:153). Por isso o réu precisará reconvir, procurando elidir, no todo ou em parte, o pedido do autor (CPC, arts. 315 a 318). A judicial resulta de reconvenção.”

Pelo conceito acima, se percebe que a compensação judicial ocorre quando, ao ajuizar uma ação para cobrança de determinados créditos, o réu reconvém e alega que na verdade é o autor quem lhe deve. E, se o juiz entender que ambas as dívidas são existentes, determina a compensação, na medida dos créditos de cada parte.

Mas ao invés de reconvir, o réu poderá apenas levantar como matéria de defesa que nada deve por força de compensação, já que disporia de créditos contra o autor.

No primeiro caso, a compensação judicial ganha contornos mais nítidos, pois o réu não invocou a compensação como matéria de defesa, mas sim cobrou judicialmente (pela reconvenção) a dívida do autor. E, neste caso de cobrança mútua – em que nenhuma das partes pleiteia a compensação – o juiz a determina.

No segundo caso, em que o réu alega a compensação como matéria de defesa, nos parece que o caso será de declaração judicial da ocorrência da compensação, e não de compensação judicial (ordenada em juízo).

De todo modo, a compensação judicial como modalidade autônoma de compensação não é reconhecida por importantes autores, como Caio Mário da Silva PEREIRA⁵⁷, que entende ser a compensação judicial mero desdobramento da compensação legal.

⁵⁷ “Alguns autores (Lacerda de Almeida, Teixeira de Freitas) faziam referência a uma outra espécie de compensação, denominada *judicial* ou *reconvencional*, que consiste na contrademanda do réu, em oposição ao pedido do autor. (...) Como instituto de Direito Processual, existe a reconvenção; mas não comportam os seus extremos o enquadramento na dogmática da compensação, bastando lembrar que o só fato de pressupor um direito em discussão lhe retira o requisito de liquidez e certeza. Demais disso, a procedência da reconvenção pode importar em elisão do pedido do autor, ou pode envolver encontro de contas, ou podem ainda subsistir as duas pretensões, de que devem ser satisfeitas.” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 257)

Esta discussão não é nova, e Clóvis BEVILÁQUA⁵⁸ já entendia não haver “necessidade de identificar a compensação com a reconvenção, que tem a sua individualidade própria”.

Segundo o autor, o fato das partes litigarem a respeito da validade da compensação não a transforma em compensação judicial; ao contrário, ela continua sendo compensação legal, de forma que o juiz apenas declara a sua ocorrência⁵⁹.

E tanto é assim que, mesmo quando a compensação é declarada em juízo, seus efeitos retroagem à data da coexistência das dívidas, o que é característica própria da compensação legal⁶⁰.

2.5. A compensação tributária como compensação legal.

Vistas as modalidades de compensação no Direito Civil, não há nenhuma dúvida que a modalidade adotada na compensação tributária é a compensação legal.

Mas, apesar de também ser compensação legal, o instituto no Direito Civil e no Direito Tributário guarda consideráveis diferenças, como será visto mais a frente (a compensação tributária não é automática, não retroage à data da coexistência das dívidas, deve ser feita de acordo com os procedimentos estabelecidos na lei de cada ente federado, etc.).

Por ora, é suficiente destacar que, no Direito Tributário, é preciso lei de cada ente da federação para autorizar a compensação⁶¹, lei esta que, uma vez

⁵⁸ BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*, v. IV, p. 169 *apud* GONÇALVES, op. cit., p. 332.

⁵⁹ “Quando as partes disputam em torno desta modalidade de extinção da obrigação, o juiz decide. O pronunciamento positivo não significa compensação judicial (de que falaremos em seguida), porém legal continua sendo, já que a palavra *jurisdicional* tem por finalidade afirmar na espécie que houve extinção por esta causa e, conseqüentemente, a sentença não gera a compensação, mas limita-se a declara-la na continuidade do que determina a lei.” (PEREIRA, 2009. op. cit., p. 255)

⁶⁰ “Os autores costumam frisar o *imediatismo* de seus efeitos, explicando que a compensação se dá de pleno direito no momento mesmo em que ocorre a coexistência das dívidas, com os requisitos apontados; e, se os interessados espontaneamente não se entendem, forçando por isto um pronunciamento judicial, a sentença produz efeitos *ex tunc*, operando retroativamente sua declaração de que se extinguiram os débitos.” (Ibid., p. 257)

⁶¹ Salvo em casos de compensação de precatórios, que é efetuada com base direta em autorização da Constituição Federal, como será visto mais a frente.

editada, deve ser rigorosamente observada pelo contribuinte que pretenda efetuar o encontro de contas.

Por outro lado, observados os requisitos legais e dispondo o contribuinte de créditos perante a Fazenda Pública, a compensação não poderá ser rechaçada pelo Fisco por questões de oportunidade ou conveniência invocadas pela autoridade administrativa.

Por fim, apesar de também ser compensação legal, à compensação tributária não se aplicam as regras previstas no Código Civil, como será visto no item 2.7.

2.6. Da natureza do direito à compensação no âmbito do Direito Civil: direito potestativo ou subjetivo?

Em uma relação obrigacional, há sempre três elementos: sujeito (que são as pessoas envolvidas, credor e devedor), objeto (prestação a ser cumprida) e vínculo jurídico (relação jurídica que obriga o devedor a cumprir a prestação ao credor).

A origem do vínculo jurídico pode ser tanto a lei (caso da obrigação tributária, por exemplo, que decorre da lei) como o contrato⁶².

O que importa destacar aqui é que, na obrigação, há sempre o direito do credor à prestação, e o dever do devedor de cumpri-la.

E, uma vez descumprido o dever jurídico do devedor de efetuar a prestação (que pode envolver uma obrigação de dar, fazer ou não fazer), surge então a pretensão do credor, ou seja, o poder do titular do direito violado de exigir do outro a prestação devida, sob pena de sanção.

Com isto se quer dizer que, na relação jurídica obrigacional, o poder que tem o credor de exigir do devedor a prestação é um direito subjetivo, assim

⁶² Por ser desnecessário ao objeto estudado, não vamos tratar aqui das outras fontes da obrigação, como o ato ilícito ou a declaração unilateral de vontade; no entanto, vale registrar que há discussões no sentido de que as obrigações decorrentes do ato ilícito e da declaração unilateral de vontade teriam como fonte, em última análise, a própria lei, que confere a tais eventos o condão de gerar obrigações.

entendido como “o poder que a ordem jurídica confere a alguém de agir e de exigir de outrem determinado comportamento.”⁶³

Sobre o tema o conceito de direito subjetivo, vale conferir o que ensina Caio Mário da Silva PEREIRA⁶⁴:

“O direito subjetivo, traduzindo, desta sorte, um poder no seu titular, sugere de pronto a ideia de um dever a ser prestado por outra pessoa. Quem tem um poder de ação oponível a outrem, seja este determinado, como nas relações de crédito, seja indeterminado, como nos direitos reais, participa obviamente de uma relação jurídica, que se constrói com um sentido de bilateralidade, suscetível de expressão na fórmula poder-dever: poder do titular do direito exigível de outrem; dever de alguém para com o titular do direito. O dever pode ser um de tipo variável: dar, tolerar ou abster-se; enquanto o direito será sempre o mesmo, isto é, o poder de exigir o cumprimento do dever.”

Portanto, o poder do credor de exigir do devedor a prestação é um direito subjetivo. Deste modo, se a prestação não for adimplida pelo devedor, abre-se para o credor a possibilidade de buscar judicialmente o cumprimento da prestação, correndo contra o titular do direito o prazo prescricional. Ultrapassado este prazo prescricional sem que o credor tome as providências para exigir a prestação não cumprida, estará configurada a perda do direito de exigir a prestação, ou, ainda, a perda do direito de promover a ação judicial para tal exigência⁶⁵.

Situação bem diversa é a dos denominados direitos potestativos.

Como já foi dito, nos casos de direito subjetivo, uma pessoa pode exigir da outra uma determinada prestação. Mas, ainda que o credor possa exigir a prestação, é preciso que o devedor pratique um ato no sentido de cumpri-la. Em outras palavras, o devedor poderá resistir a cumprir a prestação e, com isto, não será dada efetividade ao direito do titular. Deste modo, configurada a violação ao direito subjetivo do credor, este deverá buscar judicialmente proteção ao seu direito, pois precisará da intervenção do Poder Judiciário para que a prestação lhe seja entregue.

⁶³ AMARAL, Francisco. *Direito Civil: Introdução*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 188/189.

⁶⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, Vol. I – Parte Geral. 20ª ed. rev. e atual. por MORAES, Maria Celina Bodin. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 36.

⁶⁵ Código Civil: “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Por outro lado, há casos em que o ordenamento jurídico permite que uma pessoa interfira na ordem jurídica de outra, sem que esta nada possa fazer. Nestas hipóteses, haverá uma relação de sujeição, pois caberá ao envolvido apenas suportar as consequências decorrentes do exercício do direito por parte de seu titular.

Como se pode observar, nestas situações, a efetividade do direito pode ser obtida por ato unilateral do seu titular, independentemente da vontade ou mesmo contra a vontade da outra parte envolvida na relação jurídica.

A este direito de interferir diretamente na esfera jurídica do outro, por ato unilateral do titular do direito, é chamado de direito potestativo, assim definido por Francisco AMARAL⁶⁶:

“Direito potestativo é o poder que a pessoa tem de influir na esfera jurídica de outrem, sem que este possa fazer algo que não se sujeitar. Consiste em um poder de produzir efeitos jurídicos mediante declaração unilateral de vontade do titular, ou decisão judicial, constituindo, modificando ou extinguindo relações jurídicas. Opera na esfera jurídica de outrem, sem que este tenha algum dever a cumprir.

O direito potestativo não exige um determinado comportamento de outrem nem é suscetível de violação. É, assim, figura inconfundível com a de direito subjetivo, e, para alguns, até com a relação jurídica, à qual se considera externo e antecedente. A outra parte não é sujeito ao poder do titular, mas à alteração produzida. Mas, como ele, o direito potestativo é expressão da autonomia privada.”

Prosseguindo no tema, AMARAL assim distingue o direito potestativo do subjetivo:

“O direito potestativo distingue-se do direito subjetivo. A este contrapõe-se um dever, o que não ocorre com aquele, espécie de poder jurídico a que não corresponde um dever mas uma sujeição, entendendo-se, como tal, a necessidade de alguém suportar os efeitos do exercício do direito potestativo. Como não lhe corresponde um dever, não é suscetível de violação e, por isso, não gera pretensões.”

Como se pode concluir, o direito potestativo é aquele que pode ser efetivado unilateralmente por seu titular, sendo que a inércia no exercício deste direito é penalizada com a decadência (pericimento do próprio direito potestativo).

Importante registrar que, apesar de se tratar de direito que pode ser exercido unilateralmente pelo seu titular, nada impede que o interessado venha

⁶⁶ AMARAL. op. cit., p. 200/202.

a buscar a tutela judiciária para dar efetividade ao seu direito potestativo, quando, por exemplo, souber de antemão que encontrará resistência por parte daquele que deveria se sujeitar ao exercício do direito. Mas a utilização da via judicial para resguardar o direito potestativo não modifica sua natureza jurídica, pois a tutela judicial pleiteada será no sentido de determinar que o réu se sujeite ao direito do autor, e não para que o primeiro entregue uma prestação ao último.

Do que foi dito se pode extrair algumas das principais características dos direitos potestativos: a) relação de sujeição das partes envolvidas ao exercício do direito por seu titular; b) inexistência de prestação, posto que o direito pode ser efetivado por ato do próprio titular; c) em conseqüência, se o direito pode ser exercido livremente pelo titular, não há possibilidade de violação a este direito.

Feitos os esclarecimentos acima, nos parece que a compensação, da maneira como está prevista no Código Civil, envolve um direito potestativo, pois, invocado tal direito pelo interessado, nada poderá fazer a outra parte senão a ele se sujeitar⁶⁷. Afinal, não custa lembrar, a compensação decorre diretamente da lei e independe da vontade das partes. É bem verdade que pode haver renúncia ao direito de compensação (expressa ou tácita, como visto anteriormente). Mas, não ocorrendo tal renúncia, e sendo a compensação invocada pela parte interessada, a outra parte não poderá recusá-la.

Destaque-se, porém, que, se discordar da compensação por não reconhecer a existência de sua dívida, o interessado poderá questionar judicialmente a compensação invocada pela outra parte. Neste caso, entretanto, a resistência não será ao direito à compensação propriamente dito, mas sim ao direito de crédito que a outra parte alega existir (pressuposto para a compensação).

⁶⁷ “Se atendemos a que à pessoa é dado o poder, às vezes, de influir na esfera jurídica de outrem, adquirindo, modificando ou extinguindo direitos, pretensões, ações, exceções, ressalta a existência de direitos formativos, que são espécie de direitos potestativos. Tais direitos se exercem por ato unilateral do titular, ou seja, por declaração unilateral de vontade ao interessado, ou a alguma autoridade, ou seja por simples manifestação unilateral de vontade, ou seja por meio de ação.

(...) São direitos formativos extintivos; o de alegar a compensação.” (MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*, Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 56/57)

Em síntese, uma vez preenchidos todos os requisitos previstos no Código Civil, uma parte não poderá se insurgir contra a compensação invocada pela outra parte, pois aí se estará diante de um direito potestativo, qual seja, o de alegar a compensação⁶⁸.

2.7. Inaplicabilidade das normas do Código Civil à compensação de crédito tributário.

Como será visto, a compensação, no âmbito tributário, depende da instituição através de lei ordinária de cada um dos entes da federação. Ademais, as leis ordinárias receberam do Código Tributário Nacional a competência para regular a compensação conforme a conveniência de cada ente, devendo-se observar, entretanto, as regras mínimas estabelecidas no art. 170 do CTN⁶⁹.

Isto, por si só, já seria suficiente para afastar da compensação tributária as regras previstas no Código Civil.

Não obstante, o fato é que o próprio Código Civil de 1916 já reconhecia sua inaplicabilidade para as compensações dos débitos fiscais, havendo dispositivo expresso neste sentido: “Art. 1017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação,

⁶⁸ “Os direitos potestativos podem ser:

a) constitutivos, como o que tem o dono do prédio que não tiver acesso a via pública, nascente ou porto, de constranger o vizinho a lhe dar passagem, mediante pagamento de indenização cabal (CC art. 1285), como também o direito do condômino de coisa indivisível de haver para si a parte vendida a estranho, no caso de não lhe ter sido dada ciência da venda (CC art. 504), (...).

b) modificativos, como o do devedor de escolher, nas obrigações alternativas a prestação que mais lhe aprouver (CC art. 252), ou o direito de constituir em mora o devedor (CC, art. 397), o direito de substituir o terceiro beneficiário (CC, art. 438) etc.;

c) extintivos, como o de revogar ou renunciar ao mandato (CC, art. 682,I), o de o condômino exigir a divisão da coisa comum (CC, art. 1.320), o de despedir empregado, o de resolver contrato por inadimplemento do dever, o de alegar compensação, o de requerer o levantamento da quantia depositada no pagamento por consignação (CC, art. 338), etc.” (AMARAL, op. cit., p. 200/202, grifo nosso)

⁶⁹ “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizadas nas leis e regulamentos da Fazenda.”

De fato, o Direito Civil, tradicionalmente, sempre se absteve de regular a compensação das dívidas fiscais, remetendo a adoção do instituto à legislação específica de cada ente federado⁷⁰. Como justificativa, sempre se invocou o princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular, conforme ensinava J. M. de Carvalho SANTOS⁷¹:

“Visa-se impedir, em suma, que fiquem paralisadas as fontes de renda com que a Administração Pública, para satisfazer suas necessidades, que são também as da comunhão. As contribuições fiscais são para o Estado o que os alimentos são para o homem. Elementos essenciais para a própria manutenção escapam necessariamente a qualquer compensação, porque acima dos interesses privados estão colocados os interesses superiores da ordem pública, traduzidos no interesse da própria conservação do Estado.”

Ou seja, mais importante do que atender ao interesse do particular de ver o seu crédito quitado pela Fazenda Pública seria garantir ao Estado sua arrecadação. Deste modo, partindo desta *supremacia do interesse público*, caberia a cada ente tributante autorizar ou não a compensação, de acordo com sua realidade orçamentária.

Sacha Calmon Navarro COELHO⁷² não poupa críticas a este entendimento:

“A disciplina do instituto em nosso Direito Civil, à semelhança do avoengo Direito português, exclui as dívidas tributárias (art. 853 do Código Civil luso). Os civilistas daqui e d’alhores justificam a exclusão pelo interesse geral em prol da arrecadação, pois o Estado depende dos tributos para subsistir. O publicista Ernest Blumenstein justifica a exclusão pela natureza pública do crédito tributário. De modo geral, os Códigos Civis adotam a mesma orientação, ao nosso sentir equivocada. Nos países do setentrião europeu, vá lá que se proteja o crédito tributário, por isso que naquelas lonjuras o Estado tampouco fica a dever o pagamento de seus débitos. Entre nós, o Estado, lato sensu, cobra os tributos, mas não paga seus débitos. Dá-se o absurdo de muitos contribuintes quebrarem por não receberem seus créditos

⁷⁰ Previsão semelhante a do art. 1017 do Código Civil de 1916 é a norma do art. 853 do Código Civil Português:

“Art. 583º.(Exclusão da Compensação)

1. Não podem extinguir-se por compensação:

a) Os créditos provenientes de factos ilícitos dolosos;

b) Os créditos impenhoráveis, excepto se ambos forem da mesma natureza;

c) Os créditos do Estado ou de outras pessoas coletivas públicas, excepto quando a lei o autorize;” (PORTUGAL. Código Civil. Decreto-Lei nº 47 344, de 25 de Novembro de 1966. Disponível em www.confap.pt. Acesso em 30.07.2010.)

⁷¹ SANTOS, José Maria de Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado*, Vol. XIII. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938, p. 308.

⁷² CALMON, 2009. op. cit., p. 767/768.

contra o Estado, quanto este lhes cobra implacavelmente os créditos tributários, assenhorando-se dos seus bens restantes em processo privilegiado de execução fiscal. A situação é, no mínimo, Kafkiana.”

O legislador do Código Civil de 2002, no entanto, tentou romper com esta vetusta tradição, inserindo dentre as normas da compensação o art. 374, cuja redação era a seguinte:

“Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.”

Ocorre que, antes mesmo do novo Código Civil entrar em vigor, houve uma primeira tentativa de revogação do dispositivo, através da MP nº 75/02⁷³. Como a referida medida provisória foi rejeitada pelo Congresso Nacional, uma outra – MP nº 104/03 - foi editada pela Presidência da República, também no sentido de revogar o art. 374 do Código Civil de 2002. A MP nº 104/03, por sua vez, foi convertida na Lei nº 10.677/03⁷⁴.

Em sua exposição de motivos⁷⁵, destaca-se que a revogação do art. 374 do CC decorre do fato de ser ele inconstitucional, por invadir matéria reservada

⁷³ “Art. 44. Ficam revogados o § 2º do art. 6º da [Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996](#), o art. 374 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e o § 3º do art. 10 da [Medida Provisória n71, de 3 de outubro de 2002](#).” (BRASIL. Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010).

⁷⁴ “Art. 1º Fica revogado o [art. 374 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#) - Código Civil.

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação.” (BRASIL. Lei nº 10.677, de 22 de maio de 2003. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

⁷⁵ Exposição de motivos – MP 104/03, convertida na Lei 10.677/03 que revogou o art. 374 do NCC.

“1. O art. 374 da Lei n-º10.406, de 10 de janeiro de 2002 - novo Código Civil determina que a compensação em matéria tributária passa a ser regida pelas regras relativas à compensação aplicáveis a todas as demais obrigações em geral, isto é, conforme o disposto nos arts. 368 a 380 do novo Código Civil.

2. A norma em causa é inconstitucional, porquanto inserta em âmbito temático constitucionalmente reservado à lei complementar, a teor do art. 146, III, "b", da Constituição de 1988 ["Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; "].

3. Ademais, a norma é contrária ao interesse público, porquanto revoga a atual legislação sobre compensação de créditos e débitos tributários, legislação essa que é atenta às especificidades da matéria tributária. Compromete, ainda, a estabilidade fiscal.

4. Assim, a presente proposta consiste na revogação do art. 374 da Lei n-º 10.406, de 2002, de forma a manter subordinada à legislação tributária as hipóteses de compensação de tributos e contribuições, tendo em vista - insista-se - que a referida norma, introduzida pelo novo Código Civil, terá sérios obstáculos para a sua consecução no âmbito fiscal, podendo promover, com isso, graves prejuízos ao Erário.

à lei complementar. É que, nos termos do art. 146, III, *b* da CF/88, cabe a lei complementar fixar normas gerais sobre direito tributário, especialmente sobre a obrigação tributária.

Além da inconstitucionalidade, a exposição de motivos retorna ainda à velha justificativa da supremacia do interesse público, pois a compensação automática da dívida fiscal, nos termos estabelecidos no Código Civil, poderia trazer prejuízos à arrecadação.

Concordamos com o veto na parte em que se aponta a inconstitucionalidade do art. 374 do Código Civil, pois, sendo a compensação uma forma de extinção da obrigação tributária, tal matéria deveria ficar a cargo do Código Tributário Nacional (recepção na ordem constitucional de 1988 como lei complementar).

Já em relação à alegada supremacia do interesse público, cerramos fileira com o Professor Sacha Calmon, por entendermos que, em um Estado Democrático de Direito, o Estado, em suas relações obrigacionais (como é o caso da relação jurídica tributária), se coloca no mesmo plano de seus súditos.

Registre-se que, apesar da revogação do art. 374, Maria Helena DINIZ⁷⁶ defende a aplicação das normas do Código Civil à compensação tributária, mas apenas de forma subsidiária.

Porém, as peculiaridades da compensação tributária e sua extensa regulamentação pelas leis dos entes federados, praticamente esgotam a

5. Portanto, é de indubitosa relevância a problemática posta, devendo ser urgentemente revogado o art. 374 em enfoque, antes que ganhe vigência, vigência essa que é iminente. (...)." (BRASIL. Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 104 de 09 de janeiro de 2003. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

⁷⁶ "Pode-se compensar tanto as dívidas privadas como as tributárias. Se a dívida for de natureza fiscal e parafiscal, sua compensação rege-se pelos arts 368 a 380 do Código Civil (CC, art. 374, ora revogado; mas há quem ache que não o foi, visto que a Lei nº 10.677/2003 é inconstitucional por não observância dos arts. 62, § 10, e 64, § 4º, da CF/88; RT, 431:219, 670:89, 726:232, 779:361; Súmulas do STJ 212 e 213; Lei nº 6.830/80, art. 16 § 3º), mas segundo alguns autores, a revogação do art. 374 pela Lei nº 10.677/2003 (art. 1º), tais artigos não mais se lhe aplicam, tendo no caso em tela sua vigência e eficácia cessadas. O direito à compensação tributária está, entendemos, regido quanto às peculiaridades da matéria fiscal, pelo Código Tributário Nacional, arts. 156, II, 170 e 170-A (introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001), pelas Leis nº 8.383/91 (art. 66), 9.250/95 e 9.430/96, pelo Decreto n. 2.138/97 e pelas Instruções Normativas n. 210/2002 e 323/2003 da SRF; porém, no restante, disciplinar-se-á pelas normas do Código Civil (arts. 368 a 380), cuja incidência não poderá ser vedada, mesmo com a 'revogação' do art. 374." (DINIZ, op. cit., p. 336.)

matéria, de modo que, ao menos no âmbito federal, não há espaço para a aplicação das regras do Código Civil nem mesmo por analogia.

Em sentido oposto, Hugo de Brito MACHADO⁷⁷ defende que, mesmo diante da revogação do art. 374, as normas do Código Civil devem ser aplicadas integralmente à compensação das dívidas fiscais, pois isto seria uma exigência dos princípios constitucionais envolvidos no tema. É ver:

“Não obstante revogado o dispositivo do Código Civil que afirmava a submissão das dívidas fiscais às regras e aos princípios próprios do direito obrigacional, tal submissão não desapareceu porque ele decorre de princípios e garantias constitucionais e o ordenamento jurídico há de ser visto sempre como um sistema, vale dizer, em sua totalidade e sem menosprezo por sua coerência.”

Com a devida vênia, e pelo que já externamos acima, entendemos que o Código Civil não se aplica à compensação da dívida tributária. E, mesmo que o art. 374 não tivesse sido revogado, as normas do Código Civil permaneceriam inaplicáveis à compensação do crédito tributário, pois o estaria o referido dispositivo eivado de inconstitucionalidade, na medida em que a Constituição Federal exige lei complementar – que é o CTN – para tratar das normas gerais sobre a obrigação tributária, da qual a compensação é modalidade de extinção.

Mas, vale reiterar, a inaplicabilidade do Código Civil, conforme foi dito acima, decorre da competência legislativa para tratar do tema, e não de uma suposta supremacia do interesse público.

Outro ponto que pode ser levantado para afastar a aplicação do Código Civil, ao menos em relação à compensação tributária regulada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 e 74 da Lei nº 9.430/96, é o fato de que estas tem natureza de lei especial, específicas para a compensação da dívida fiscal federal, ao passo que lei civil tem natureza de lei geral, a ser utilizada para todos os casos de compensação. Logo, neste conflito entre lei geral e lei especial, prevalece a última, conforme determina a Lei Geral de Introdução ao Código Civil⁷⁸.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 477

⁷⁸ “Art. 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.” (BRASIL. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010).

A questão da aplicabilidade das regras do Código Civil à compensação tributária já foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, que pacificou sua jurisprudência no sentido de que nem mesmo de forma subsidiária poderá a lei civil ser aplicada a compensação do crédito tributário. Veja-se o seguinte trecho de julgado proferido pela Primeira Turma daquela E. Corte:

“A compensação tributária se rege por normas próprias, e não pelo Código Civil. Não havendo, na legislação tributária, disposição a respeito de imputação e quitação, em caso de compensação parcial, devem elas ser promovidas levando em conta a integralidade da dívida, sem o regime de preferência dos juros sobre o capital, específico para pagamentos parciais disciplinados no Código Civil.

As normas tributárias têm, por natureza, caráter cogente, não permitindo, por isso mesmo, disposições de ato de vontade em sentido contrário mediante, nem, portanto, a aplicação subsidiária de regra de natureza dispositiva, como é a do art. 374 do Código Civil.”⁷⁹

Por fim, ainda que não se preste à compensação das dívidas fiscais, entendemos que os administrados podem invocar a compensação legal prevista no Código Civil para fins de compensação de suas dívidas não tributárias para com o Estado, pois, nesta hipótese, a matéria não está submetida à reserva de lei complementar.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp 970.678/SC, Rel. Min. Teori Zavascki, Publicado no DJ de 11.12.08.

3. A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Já foi visto que a compensação é um instituto jurídico, cujo conteúdo é estabelecido por lei (direito positivo).

Já vimos também que a compensação recebe do Direito Civil extenso tratamento legal, pois se trata de trata de instituto relevante no âmbito das obrigações.

No entanto, a compensação não é um instituto exclusivo do Direito Civil, tendo aplicação em outros ramos do direito, como é o caso do Direito Tributário. E, considerando as peculiaridades deste ramo do Direito, a compensação do crédito tributário também recebe tratamento minucioso das normas tributárias.

Por isso que, como bem destaca Misabel DERZI⁸⁰, a lei tributária pode conferir novos contornos ao instituto da compensação, criando outros requisitos, condições e efeitos, que melhor se adaptem a sua realidade.

“Portanto, o delineamento legislativo completo da compensação pode ser diferente, em aspectos acessórios ou complementares, em ramos jurídicos distintos, adaptando-se a funções peculiares que cumpre o instituto em cada setor do Direito. As condições e 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 á 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 neste campo jurídico. A compensação autorizada em lei é a espécie ordinária de compensação vigorante 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 Privado.”

Neste contexto, o ponto de partida para o exame da compensação no âmbito tributário deve ser o Código Tributário Nacional, pois é nele que se encontram as normas gerais de direito tributário, conforme exigido pelo art. 146, III da CF/88⁸¹.

⁸⁰ BALEEIRO, op. cit., p. 899.

⁸¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)”

Mas antes de analisar os dispositivos do Código que tratam da compensação propriamente dita, é preciso primeiro analisar as normas que regem a restituição do pagamento indevido, pois, como será visto, a compensação nada mais é do que uma forma de aproveitamento do indébito tributário.

3.1. Do pagamento indevido.

O Código Tributário Nacional, no capítulo referente à extinção do crédito tributário, dedica uma seção inteira às questões referentes ao pagamento indevido⁸².

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

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;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.” (BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

⁸² “SEÇÃO III

Pagamento Indevido

“Art. 165. 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.

Art. 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.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#)).

Lembre-se, desde logo, que é justamente este pagamento indevido que corresponderá ao crédito a ser utilizado na compensação tributária, de modo que o exame de sua regulamentação legal é absolutamente necessário para o estudo da compensação.

O art. 165 do CTN dispõe que o contribuinte tem direito à restituição do tributo recolhido indevidamente, seja por ter sido pago em desconformidade com a legislação (inc. I), seja por erro na quantificação do crédito tributário (inc. II).

Um exemplo de tributo pago em desconformidade com a legislação é aquele em que o contribuinte prestou um serviço de comunicação e ao invés de recolher ICMS, recolhe ISS. Outro exemplo é o tributo pago regularmente pelo contribuinte (que praticou seu fato gerador) e que posteriormente vem a ser declarado inconstitucional.

O pagamento espontâneo efetuado pelo contribuinte de crédito tributário prescrito ou decaído também dá ensejo à restituição na forma do art. 165, I do CTN, afinal, o art. 156, IV⁸³ prevê a prescrição e a decadência como formas de extinção do crédito tributário. Sendo assim, o pagamento de débito prescrito ou decaído é pagamento de tributo inexigível, e, por isso mesmo, passível de repetição ou compensação.

Já os casos do inciso II do art. 165 do CTN se referem a erros de apuração, como, por exemplo, o do contribuinte que recolheu imposto de renda maior do que o devido por ter deixado de efetuar alguma dedução na base de cálculo do tributo.

Inobstante sua previsão no Código, a norma do art. 165 do CTN pode ser considerada desnecessária, pois o direito do contribuinte à restituição do

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada." (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

⁸³ "Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;" (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

tributo pago indevidamente, como será visto adiante, decorre diretamente da Constituição Federal, e ainda, do princípio geral do direito que veda o enriquecimento sem causa. Por outro lado, como também será visto, o mesmo não ocorre com a compensação, que necessita de previsão em lei para que possa ser realizada pelo contribuinte. (vide item 3.4.3.2)

Seja como for, apesar do direito à restituição do tributo recolhido indevidamente não poder ser negado, a forma, prazo e acessórios da dívida podem e devem ser regulamentados pela legislação, e é isso que se vê nos dispositivos que seguem ao art. 165 do CTN.

3.1.1. Do direito à compensação como desdobramento do direito à restituição do indébito.

Por imperativo de ordem lógica, para que possa haver compensação, é preciso que haja dívidas recíprocas entre as partes envolvidas. E, no caso da compensação tributária, que envolve a Fazenda Pública e o contribuinte, as dívidas recíprocas a serem compensadas serão: a) débito fiscal do contribuinte para com o Fisco (crédito tributário); b) indébito tributário, ou seja, dívida da Fazenda Pública com o contribuinte em razão de pagamento indevido ou a maior de tributos.

É bem verdade que, como será visto, o art. 170 do CTN⁸⁴ não restringe a compensação a créditos dos contribuintes decorrentes de pagamento indevido de tributo, já que nele se afirma que, mediante lei do ente federado, poderá o contribuinte efetuar a compensação de seus débitos fiscais (créditos tributários) com créditos líquidos e certos apurados contra a Fazenda Pública. E, por créditos apurados contra a Fazenda Pública, pode-se entender tantos os créditos oriundos de pagamento indevido de tributo como os créditos

⁸⁴ “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

decorrentes de qualquer outra origem (por exemplo, indenização por desapropriação, dívidas contratuais, etc).

No entanto, as leis que instituíram e regulamentam as compensações, ao menos em nível federal (Lei nº 8.383/91 e Lei nº 9.430/96), somente autorizam a compensação das dívidas fiscais com créditos dos contribuintes decorrentes de pagamento indevido ou a maior de tributos.

É importante ter em mente que direito à compensação envolve um complexo de fatos e relações jurídicas que se sobrepõem: a) primeiro, a existência de pagamento indevido ou a maior, com a conseqüente relação jurídica a obrigar a Fazenda Pública a restituir o indébito ao contribuinte; b) segundo, a existência de um crédito tributário (débito fiscal) em favor da Fazenda, ao qual será oposta a compensação; c) terceiro, o efetivo encontro de contas, ato jurídico efetuado pelo sujeito passivo de acordo com as regras estabelecidas em lei.

Noutro giro, a compensação pressupõe a existência de dívidas recíprocas que sejam líquidas e *exigíveis*. Se uma dívida não é mais exigível em razão da prescrição, por exemplo, não poderá ser invocada para fins de compensação.

Como se pode perceber, para que o contribuinte possa efetuar o encontro de contas, é preciso antes que ele tenha um direito de crédito válido contra a Fazenda Pública. Do contrário, se este direito de crédito – decorrente de um pagamento indevido ou a maior de tributo – estiver prejudicado por qualquer razão, é evidente que não terá o contribuinte qualquer possibilidade de efetuar a compensação.

Daí a conclusão de que o direito à compensação decorre diretamente de um prévio direito à restituição do indébito em favor do contribuinte. Havendo o direito à restituição, e sendo autorizada na legislação a efetivação da compensação, aí sim o encontro de contas poderá ser realizado.

Esta relação entre o direito à restituição do indébito e o direito à compensação foi bem observada por Maria Tereza Martinez LÓPEZ e Emanuel

Carlos Eduardo Dantas de ASSIS⁸⁵, ao tratarem da lei aplicável à compensação, tema que será abordado mais a frente:

“Nos termos do art. 170 do CTN, que deve ser interpretado em conjunto com os arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação somente pode ser efetuada conforme a lei que a regulamenta. Não é aquela que originou o indébito, mas a do momento da compensação, ou seja, a lei do segundo momento definido no início.

Para o deslinde em questão, importa definir com exatidão o fato jurídico (ou os fatos) a considerar, entre um dos dois seguintes:

- 1) o primeiro fato jurídico – surgimento do direito à repetição de indébito, em virtude do evento pagamento indevido; ou
- 2) o segundo fato jurídico – compensação, decorrente do evento encontro de contas efetuado pelo sujeito passivo na sua escrita contábil (compensação com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91) ou da entrega na Receita Federal de pedido de compensação (antes da PER/COMP, ou ainda, da transmissão, via internet, de PER/DCOMP).

Não temos dúvida em afirmar que há de se considerar o segundo fato jurídico (compensação). Embora só possa ocorrer se antes acontecer o primeiro fato (este, o surgimento do direito à repetição do indébito, decorrente do evento pagamento indevido), os dois são independentes. Daí a regulação por leis distintas, cada uma no seu tempo.”

A percepção de que há dois fatos jurídicos sucessivos a compor o direito à compensação é extremamente relevante para análise de questões importantes que serão abordadas mais a frente, como a legislação aplicável à compensação e a contagem do prazo para sua efetivação.

Por ora, é suficiente fixar a premissa de que a compensação é um modo pelo qual se dá efetividade ao direito de restituição do indébito⁸⁶.

3.1.2. Repercussão do tributo para fins de restituição e compensação do indébito tributário – art. 166 do CTN.

⁸⁵ ASSIS, Carlos Eduardo Dantas de; LÓPEZ, e Maria Tereza Martinez. “Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos. A depender da data do pedido ou da PER/COMP. Prazo de homologação. Confissão de Dívida. Segurança Jurídica e irretroatividade das Leis.”, in DIAS, Karem Jureidini e PEIXOTO, Marcelo Magalhães coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008, p. 104/105.

⁸⁶ “Há pouco tempo, as expressões que usávamos – restituição, ressarcimento, repetição ou restituição do indébito – estavam associadas a devoluções em espécie, obtidas após demorados procedimentos administrativos, não raramente sucedidos ou substituídos por discussões judiciais em meio de lentos precatórios. Hoje, após o advento da Lei Federal nº 8.383/91, o direito à *restituição* ou *ressarcimento*, se houve pagamento indevido de tributo ou de valor maior do que o devido, encontra satisfação através da *compensação*.” (BALEIRO, op. cit., p. 901)

O art. 166 do CTN traz uma norma restritiva ao direito de restituição, segundo a qual, nos casos de tributos que comportem a transferência de seu encargo a terceiros, o contribuinte somente terá direito à restituição se comprovar que não transferiu o encargo, ou, ainda, se receber autorização expressa daquele que suportou o ônus fiscal.

A referida norma, que visa evitar o locupletamento sem causa daquele que não suportou o tributo⁸⁷, deve ser interpretada com cuidado, pois seu âmbito de aplicação é restrito: aplica-se exclusivamente aos tributos indiretos⁸⁸, nos quais há a chamada repercussão jurídica do tributo.

De fato, a leitura apressada do dispositivo tem gerado uma enorme confusão conceitual sobre o tema.

Todo tributo, por representar custo da atividade empresarial, pode repercutir no preço da mercadoria ou do serviço. E esta é uma realidade econômica intransponível, pois se as empresas não transferissem seus custos (dentre os quais, o custo fiscal) aos adquirentes das mercadorias ou tomadores dos seus serviços, a atividade econômica por ela desenvolvidas tornar-se-ia inviável.

É por isso que, ao falar em transferência do encargo nos tributos que, *por sua natureza*, comportem tal transferência, o legislador complementar pretendeu atingir apenas os tributos indiretos, em que a repercussão do tributo é jurídica, e não apenas econômica⁸⁹.

⁸⁷ “Objetiva-se evitar o locupletamento sem causa do solvens (...)” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 399)

⁸⁸ “(...) o tributo é direito quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é indireto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 137)

⁸⁹ Sobre a repercussão econômica e suas diferenças da chamada repercussão jurídica, confira-se que pensa Sacha Calmon Navarro COELHO:

“Estamos a dizer que existem dois tipos de translação ou, se se preferir, de repercussão dos ônus fiscais, ou seja, dos encargos financeiros que os tributos representam. Assim temos:

a repercussão econômica, sem maior interesse para o Direito Tributário;

a repercussão jurídica, do maior interesse para o Direito Tributário.

(...)

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o

A repercussão jurídica acontece quando a legislação prevê expressamente o repasse do ônus fiscal para terceiros, por meio de destaque na nota fiscal.

Realmente, nos casos em que o tributo incide diretamente sobre o preço da mercadoria ou do serviço, constando inclusive de forma destacada na nota fiscal, pode-se claramente identificar a figura do contribuinte de direito (que mantém a relação jurídico-tributária com o Fisco e efetua o recolhimento do tributo) e o contribuinte de fato (que suporta o ônus fiscal, mas não tem relação jurídica com o Fisco).

Os tributos em que isto ocorre são o ICMS e o IPI, que visam gravar justamente a capacidade econômica dos contribuintes de fato, ou seja, dos consumidores das mercadorias e dos tomadores dos serviços (serviço de telecomunicações e transporte intermunicipal e interestadual, sobre os quais incide o ICMS)⁹⁰.

Quanto a estes tributos, não há dúvidas de que se aplica o art. 166 do CTN, pois, como o imposto é integral e juridicamente repassado ao contribuinte

artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. (...)

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. (...)

Mas, nos tributos que não são juridicamente construídos para repercutir, por isso que inexistem mecanismos comprovadores da inclusão do tributo nos documentos legais, é impossível comprovar o repasse (prova diabólica).” (COELHO, 2009. op. cit., p. 759.)

⁹⁰ “Juridicamente, somente existem dois impostos ‘indiretos’ por presunção: o imposto sobre produtos industrializados – IPI – de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – de competência dos Estados. O caráter ‘indireto’ dos demais tributos, como quer Aliomar Baleeiro, é apenas especulação econômica, pois são muitas as variáveis que podem desencadear ou não a translação. (...) Portanto, a presunção de transferência somente se coloca em relação àqueles impostos, cabendo ao solvens, que fez o pagamento indevido, demonstrar que tem legitimidade para pleitear a devolução, por ter suportado o encargo, relativamente ao ICMS e ao IPI. Tem assim, o art. 166 aplicação muito restrita, pois, juridicamente, apenas estes dois tributos presumem-se ‘indiretos’, ou seja, juridicamente transferíveis. Segundo o art. 166, o ônus de provar para o contribuinte somente existe em relação aos ‘tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro’ (...)

Mas que natureza? Evidentemente a natureza jurídica. E somente existem dois tributos que, de acordo com a sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, o ICMS e o IPI.” (BALEIRO, op. cit., p. 886.)?

de fato, a restituição do tributo ao contribuinte de direito representaria enriquecimento sem causa.

A lógica do art. 166 do CTN, como bem observado por Paulo de Barros CARVALHO⁹¹, é a de que, se não há justo motivo para devolução do tributo para o contribuinte de direito, que não suportou o imposto pago indevidamente, então que fique ele com o Estado, pois, em última análise, atenderá a toda coletividade. Veja-se:

“Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram suportar o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.”

A mesma lógica foi também adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula nº 71⁹², no qual se afirma que “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Sobre a referida Súmula, o então ministro Aliomar BALEEIRO destacou que “a Súmula prefere que o locupletamento favoreça o Estado e não o contribuinte de jure, no pressuposto de que aquele represente a comunidade social.”⁹³

No caso do IPI e do ICMS, portanto, em que há repercussão jurídica do tributo e nos quais se identifica as figuras do contribuinte de fato (consumidor) e de direito (contribuinte), o art. 166, como foi visto, impede a restituição ao contribuinte de direito, salvo se ficar comprovada a inexistência do repasse, ou, ainda, se houver autorização expressa do contribuinte de fato.

Mas, ao vedar a restituição (e por consequência, a própria compensação) ao contribuinte de direito, pode-se entender que o art. 166 transfere para o contribuinte de fato o direito à restituição do tributo pago indevidamente (diga-se, pago pelo contribuinte de direito, mas suportado pelo contribuinte de fato, consumidor)?

⁹¹ CARVALHO, 2004. op. cit, p. 457/458.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Sessão Plenária de 13.12.1963. Imprensa Nacional, 1964, p. 57.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 45977, Rel: Min. Aliomar Baleeiro, Segunda Turma, julgado em 27/09/1966, publicado no DJ em 22.02.1967.

Ricardo Lobo TORRES⁹⁴ entende que sim, que nos tributos indiretos o contribuinte de fato tem legitimidade para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente.

No nosso entender, entretanto, como não há relação jurídica entre o sujeito ativo da exação (ente federado que institui e cobra o tributo) e o contribuinte de fato (consumidor), não se pode outorgar ao último a legitimidade para repetir um tributo, que, a rigor, não foi pago por ele.

Não custa lembrar, o responsável pela apuração e pelo recolhimento do tributo é o contribuinte de direito, que inclusive será demandado pelo Estado no caso de inadimplência. Logo, o contribuinte de fato é pessoa estranha à relação jurídico-tributária de incidência, que, apesar de suportar o ônus fiscal, não é juridicamente o contribuinte da exação⁹⁵.

Esta também é a linha seguida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que em diversas oportunidades já decidiu que “Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.”⁹⁶

O entendimento acima, diga-se, foi recentemente confirmado pela Primeira Seção do STJ, que, em julgamento de recurso repetitivo (REsp 903394/AL, DJ 26.04.10), reiterou que o contribuinte de fato não tem legitimidade para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente.

Mas voltando a questão da repercussão, não pode haver dúvidas de que, nos tributos diretos, em que não há repercussão jurídica do tributo mas apenas a repercussão econômica indireta por meio do mecanismo de preço, a regra do art. 166 é inaplicável⁹⁷.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pg. 264.

⁹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do Indébito e Compensação, in MACHADO, Hugo de Brito coord., *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 236.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp 983.814/MG, Rel. Min. Castro Meira, Publicado no DJ de 17.12.07.

⁹⁷ “A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que

De fato, nos tributos diretos, não há sequer meios para o repasse exato do custo tributário ao preço da mercadoria ou serviço. Tome-se o caso do imposto de renda, por exemplo. Sua apuração é feita considerando-se a receita auferida no período, deduzindo-se custos, despesas operacionais e ainda outras deduções previstas na legislação. Após esta complexa operação, chega-se ao imposto devido durante o período (em regra um ano, salvo nos casos de apuração trimestral). Neste caso, como saber exatamente qual o valor que deverá ser acrescido ao preço da mercadoria ou do serviço para que possa haver o repasse do IR para o adquirente ou consumidor final? A resposta é: não é possível saber. De forma semelhante, mas agora sob a ótica do consumidor, este saberá identificar, ao adquirir um automóvel, o montante referente ao IR devido pela montadora que foi repassado no preço? Evidentemente, a resposta é negativa.

O mesmo se passa com o custo decorrente das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos, com os impostos sobre o patrimônio, enfim, com todos os tributos diretos: uma vez que a exação não incide sobre o preço da mercadoria ou do serviço, não há meios para o repasse exato do custo fiscal representado pelo tributo.

O que certamente ocorrerá, no caso dos tributos diretos, é a repercussão econômica, de modo que o preço da mercadoria ou do serviço deverá ser calculado de maneira que o montante arrecadado seja suficiente para cobrir todos os custos da atividade (mão de obra, insumos, tributos, etc), e, ainda haver sobra, que será o lucro.

Concluindo, a mera repercussão econômica não é a “transferência de encargo” prevista no art. 166 do CTN, de modo que a restrição à restituição nele prevista não se aplica aos tributos diretos.

Registre-se, por fim, que Ives Gandra MARTINS⁹⁸ faz duras críticas ao art. 166 do CTN, que considera inconstitucional.

podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 203/204).

⁹⁸ “Em decorrência disto, a exigência de prova do não-repasse, ou, ainda, autorização do “contribuinte de fato” para a propositura da ação de repetição, representariam clara distorção do sistema tributário nacional. Outrossim, a criação de requisitos cujo atendimento é impossível

Segundo o autor, não há, nas normas que tratam da sujeição passiva no CTN (art. 121 e 128), a figura do “contribuinte de fato”, de modo que todo o encargo tributário recai sobre o contribuinte de direito, que é aquele que mantém a relação jurídico-tributária com o Estado. Por isso, não se pode falar em “transferência do encargo financeiro”, pois não há repasse do tributo propriamente dito, mas apenas formação de preço.

3.1.3. Acréscimos moratórios – art. 167 do CTN.

O art. 167 do CTN⁹⁹ prevê que, além do tributo pago indevidamente, devem ser restituídos todos os acréscimos eventualmente recolhidos em conjunto com o montante principal.

E nem poderia ser diferente, pois se o próprio tributo for indevido, não há nenhuma razão para sancionar eventual impontualidade do contribuinte quanto ao recolhimento.

estaria a legitimar a manutenção, nos cofres do Estado, do tributo recolhido indevidamente, o que, além de imoral, viola o princípio da estrita legalidade (art. 150, I do CTN), já que só se pode exigir e reter tributos se estes estiverem corretamente previstos em lei.

Com efeito, o art. 166 do CTN consagra o princípio da ‘ilegalidade tributária’, como fonte de receita do sujeito ativo, ao sujeitar a repetição do que foi pago indevidamente ao preenchimento de requisito impossível de ser atendido, em face do regime que vigora para a maior parte dos tributos.

(...)

O dispositivo legal cria, em decorrência, o ‘princípio da imoralidade’ tributária’, em favor do sujeito ativo da relação tributária. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo devido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que, não ele, mas o terceiro, que teoricamente o teria suportado, é que seria titular do direito de iniciar o procedimento para obter a repetição, não diretamente, mas mediante a outorga de autorização.

(...)

O art. 166 conflita, pois, com os artigos 5º, inciso I e 150, inciso I da CF e com os arts. 97, 121 e 128 do CTN, representando, pela sua inequívoca inadaptação ao cenário jurídico nacional pátrio, dispositivo notoriamente inconstitucional.” (MARTINS, Ives Gandra. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999: p. 168/169)

⁹⁹ “Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

A exceção feita no *caput* do artigo refere-se a eventuais multas de infrações formais (descumprimento de obrigação acessória) autônomas ao recolhimento do tributo.

Por exemplo: ainda que nada tenha a recolher a título de IRPJ por haver apurado prejuízo fiscal no exercício, o contribuinte terá que apresentar sua declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ); se, no entanto, apesar do prejuízo fiscal registrado, o contribuinte, por equívoco, recolheu valores a título de IR, certamente terá direito à restituição daquilo que foi indevidamente pago; por outro lado, se, apesar de ter apurado prejuízo fiscal no período, o contribuinte tiver atrasado a entrega da DIPJ, poderá ser punido com multa isolada, sendo que o valor pago a título desta multa não será devolvido ao contribuinte ainda que este tenha direito à devolução do tributo pago indevidamente.

Além de expressamente garantir a devolução dos acessórios recolhidos indevidamente em conjunto com o principal, o parágrafo único do art. 167 determina ainda que, se houver decisão judicial reconhecendo o direito à restituição, o montante a ser devolvido deverá ser acrescido de juros, a contar do trânsito em julgado.

A lógica é a de que, antes de haver decisão transitada em julgado, a Fazenda Pública não estará em mora com o contribuinte, motivo pelo qual não deverá correr juros, mas apenas atualização monetária do valor pago indevidamente.

Particularmente, nos parece que há um erro conceitual no parágrafo único, pois a mora da Fazenda Pública quanto à devolução do tributo indevido inicia-se tão logo o pagamento tenha sido realizado pelo contribuinte. O dever de devolver o indébito não nasce com a decisão judicial, mas, ao contrário, já subsiste desde o momento em que o recolhimento indevido foi efetuado.

Por outro lado, ao efetuar o lançamento de ofício, o Fisco exige do contribuinte o montante principal acrescido de atualização monetária e juros, ambos a incidir desde o vencimento da obrigação. Note-se que a imposição de juros não ocorre apenas a partir da data em que o lançamento foi realizado,

mas, repita-se, sua cobrança se faz a partir do atraso do contribuinte (vencimento).

Sendo assim, entendemos que a lógica aplicada à restituição do indébito deve ser a mesma aplicável ao lançamento do tributo. Em outras palavras, assim como os juros são devidos pelo contribuinte a partir do atraso no recolhimento do tributo, os juros também deveriam correr contra a Fazenda a partir do momento em que o recolhimento indevido é efetuado pelo contribuinte. Não há nenhuma razão válida para se privilegiar a dívida do Fisco com a incidência de juros apenas a partir de decisão judicial transitada em julgado, razão pela qual a norma do parágrafo único do art. 167 do CTN, a nosso ver, ofende ao princípio da isonomia.

Apesar do art. 167 não fazer referência à correção monetária, mas apenas aos juros, não pode haver dúvidas quanto à sua inclusão ao valor a ser restituído ao contribuinte, pois a referida atualização destina-se especificamente a garantir a recomposição do valor de compra da moeda¹⁰⁰. Como lembra Misabel DERZI¹⁰¹, “as restituições do indébito sujeitam-se à correção monetária ainda que não exista previsão legal expressa. A jurisprudência, tradicionalmente, tem reconhecido o direito do contribuinte à atualização monetária, calculada nos mesmos moldes, critérios, índices e coeficientes utilizados pela Fazenda para calcular os seus créditos, intempestivamente pagos.”

Neste particular, deve-se destacar que a correção monetária, conforme inclusive já sumulado pelo STJ¹⁰², deve incidir desde a data do pagamento indevido, e não apenas a contar da decisão transitada em julgado, como ocorre com os juros legais.

E nem poderia ser diferente, pois a dívida da Fazenda para com o contribuinte, decorrente de pagamento de tributo indevido, deve ser atualizada

¹⁰⁰ “Em Direito Tributário, são os juros de mora que recompõem o patrimônio estatal lesado pelo não recebimento tempestivo do tributo. A multa é para punir, e a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 72)

¹⁰¹ BALEEIRO, op. cit., p. 886.

¹⁰² Súmula nº 162: “Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/1996, DJ 19/06/1996 p. 21940).

de acordo com os mesmos critérios do crédito tributário, sob pena de violação ao princípio da isonomia.

Ainda sobre a questão da atualização, há jurisprudência consolidada no STJ no sentido de que deve ser acrescido ao indébito a correção monetária e os juros legais, nos mesmos índices adotados pelo Fisco, ainda que não contemplados no pedido ou na decisão judicial¹⁰³.

Voltando aos juros legais, o art. 167, conforme já foi dito, determina sua aplicação apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que houver condenado a Fazenda à restituição (ou compensação, se for o caso). A matéria, inclusive, foi objeto da Súmula nº 188 do STJ¹⁰⁴.

No entanto, no âmbito federal, a Lei nº 9.250/95¹⁰⁵ trouxe importante alteração, garantindo a aplicação da taxa SELIC – índice composto de atualização e juros de mora aplicável aos tributos federais - aos tributos pagos indevidamente desde a data do pagamento indevido ou a maior. Veja-se:

“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.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. ([Vide Lei nº 9.532, de 1997](#))”

¹⁰³ “AÇÃO RESCISÓRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. FINSOCIAL E COFINS. COMPENSAÇÃO. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

Para a incidência de juros legais e de correção monetária, não se faz imprescindível pedido expresso na inicial. Na compensação dos valores recolhidos a título de FINSOCIAL com o débito relativo a COFINS, justa se faz a incidência de juros de mora e correção monetária, nos mesmos índices e percentuais utilizados pela fazenda pública para recebimento de seus créditos. Embargos acolhidos.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, EDcl na AR 773/MG, Rel. Min. Castro Filho, Publicado no DJ em 26.03.01, grifo nosso).

¹⁰⁴ Súmula nº 188: “Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/1997, DJ 23/06/1997 p. 29331, REPDJ 21/11/1997 p. 60721).

¹⁰⁵ BRASIL. Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.

Registre que, por abranger a taxa SELIC índice composto de correção monetária e juros, sua adoção afasta a aplicação cumulativa de qualquer outro indexador de taxa de juros¹⁰⁶¹⁰⁷.

Apesar do *caput* do art. 39 da Lei nº 9.250/95 fazer referência apenas ao regime de compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, tem-se que o critério e o termo inicial de atualização previstos em seu § 4º aplicam-se integralmente às compensações efetuadas na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Isto porque a norma fala em atualização tanto para fins de restituição como de compensação, sendo certo que, ao tempo em que foi editada a Lei nº 9.250/95, o único regime de compensação previsto era o do art. 66 (compensação entre créditos e débitos da mesma natureza), sendo a compensação entre créditos e débitos de naturezas distintas implementada apenas com a Lei nº 9.430/96 (art. 74).

Sendo assim, a partir da Lei nº 9.250/95, aplica-se à restituição/compensação do indébito tributário federal a atualização pela SELIC¹⁰⁸, a contar da data do pagamento indevido.

Contudo, é preciso reconhecer que há um confronto entre a norma do art. 89, § 4º da Lei nº 9.250/95 (atualização pela SELIC a partir do pagamento indevido) e a norma do parágrafo único do art. 167 do CTN (os juros somente se contam a partir do trânsito em julgado da decisão judicial).

A princípio, considerando que as normas do CTN tem natureza de lei geral em matéria tributária, com status de lei complementar, os mandamentos do Código devem prevalecer quando confrontados com a lei ordinária dos

¹⁰⁶ PAULSEN, op. cit., p. 1106

¹⁰⁷ “CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO - TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE DE FATO – CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA.

(...)

Estabelece o parágrafo 4o do artigo 39 da Lei nº 9.250/95 que a compensação ou restituição de indébito será acrescida de juros equivalentes à SELIC, calculados a partir de 1º de janeiro de 1.996 até o mês anterior ao da compensação ou restituição.

A taxa SELIC representa a taxa de juros reais e a taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento. Recurso do INSS improvido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp 261294/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, Publicado no DJ em 18.09.00)

¹⁰⁸ “Importante é considerar que a taxa SELIC dispensa a utilização de indexador que, paralelamente, atualize o valor da moeda, bem como outra taxa de juros, seja a que título for, conforme têm entendido os tribunais. Aplica-se a SELIC com exclusividade, afastando-se qualquer outro índice de correção ou juros.” (PAULSEN, op. cit., p. 1108)

entes da federação. A razão desta prevalência, diga-se, não se deve a uma hierarquia formal entre lei complementar e lei ordinária, mas sim a reserva de lei complementar feita pela Constituição Federal para tratar de determinados temas (entre eles as normas gerais de direito tributário – art. 146, III da CF/88).

Leandro PAULSEN¹⁰⁹, entretanto, entende que no confronto entre o art. 89, § 4º da Lei nº 9.250/95 e o art. 167 do CTN deve prevalecer a primeira. Para o autor, o Código Tributário nacional a função de proteger o contribuinte, de modo que suas regras não impedem que a legislação ordinária venha a estabelecer outros benefícios não previstos no Código.

Além disto, conforme já dissemos acima, a norma do parágrafo único do art. 167 do CTN nos parece colidir com o princípio da isonomia, o que por si só já seria suficiente para sua inaplicabilidade. Por outro lado, ao estender os juros – embutidos na SELIC – à data do pagamento indevido, o § 4º do art. 89 da Lei nº 9.250/95 coloca em nível de igualdade o contribuinte e o Fisco, no que tange à questão da cobrança de seus créditos.

Este confronto entre as normas do § 4º do art. 89 da Lei nº 9.250/95 e do parágrafo único do art. 167 do CTN já foi objeto de análise pela Primeira Seção do STJ, que, em julgado proferido pelo rito de recursos repetitivos, confirmou seus julgados anteriores no sentido de que, para os pagamentos realizados após a Lei nº 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o pagamento indevido, afastando-se a regra do parágrafo único do art. 167 do CTN¹¹⁰.

¹⁰⁹ “Os juros, na repetição de indébito tributário, durante muito tempo contaram-se do trânsito em julgado da decisão final, como estabelecido pelo CTN e como consolidado nas Súmulas 188 do STJ e 31 do TRF/4. Entretanto, a Lei nº 9.250/95 previu a incidência da SELIC sem condicionar o seu termo inicial ao trânsito em julgado. Tal passou a ser aplicado pelos tribunais, ora sob o argumento de que não se trata de norma geral de direito tributário e que, por isso, a matéria poderia ser disciplinada por lei ordinária, ora mediante a invocação do caráter protetivo do CTN, que não impediria o legislador ordinária de cada esfera política de prever a incidência de juros a contar do termo inicial anterior, em benefício do contribuinte, este último argumento mais consistente. A SELIC é aplicável a contar de janeiro de 1996. Assim, se posterior o indébito, aplica-se a SELIC desde o pagamento indevido. Se anterior, aplicam-se os indexadores de correção monetária, conforme item anterior, até dezembro de 1995, e, então, a SELIC.” (PAULSEN. op. cit. 1107.)

¹¹⁰ Confira-se o seguinte trecho do voto condutor proferido pela Min Denise Arruada, no REsp 1111175/SP:

“A taxa SELIC abrange, além dos juros, a inflação do período considerado, razão pela qual tem sido determinada a sua aplicação em favor do contribuinte, nas hipóteses de restituição e compensação de indébitos tributários (art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95).

(...)

Contudo, como a Lei nº 9.250/95 é específica para os tributos federais, tem-se que, fora do âmbito federal, a restituição continuará seguindo a regra do parágrafo único do art. 167 do CTN, salvo se houver lei específica do ente federado dispondo de forma mais benéfica ao contribuinte.

Por fim, o parágrafo único do art. 167 do Código não aponta qual seria o percentual de juros a incidir após a sentença. Diante desta lacuna, o Supremo Tribunal Federal, quando ainda julgava questões infraconstitucionais, consolidou jurisprudência nos sentido de que os juros a serem aplicados deveriam ser os mesmos daqueles aplicados pelo atraso no recolhimento do tributo. Estes, conforme § 1º do art. 161 do CTN¹¹¹, serão de 1%, salvo se o legislador do ente competente fixar de modo diverso.

A mesma linha foi adotada pelo STJ, inclusive por meio de julgamento realizado no rito dos recursos repetitivos, tendo sido confirmado que os juros

No que diz respeito à aplicação dos juros de mora em matéria de restituição/compensação de débitos tributários, a orientação predominante entre as Turmas da Primeira Seção pode ser resumida nos seguintes termos: (a) antes do advento da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou a compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), na forma do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, caso o recolhimento tenha ocorrido em período anterior, a partir de 1º de janeiro de 1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a SELIC inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa real de juros (REsp 554.984/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.2.2004).

(...)

Verifica-se que o preceito em discussão estabelece que os juros de mora incidirão a partir do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da atualização. A redação do texto não permite outras interpretações, nem acresce quaisquer condições.

Dessa forma, há de ser considerado de acordo com os limites expostos em seu conteúdo, afastando-se qualquer restrição quanto à impossibilidade de aplicá-lo em compensação de tributos sujeitos a homologação.

Tal regramento indicou, ainda, como termo a quo de incidência de juros pela taxa Selic, a data do pagamento indevido, afastando, por isso, a regra do parágrafo único do art. 167 do CTN, que prevê a data do trânsito em julgado da decisão para a incidência dos juros de mora." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp 1111175/SP, Rel. Min. Denise Arruda, publicado no DJ em 01.07.09)

¹¹¹ "Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês." (BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

da repetição serão de 1% ao mês, salvo se houver lei do ente federado dispondo de modo diferente¹¹².

3.2. Do prazo do art. 168 do CTN.

O direito à restituição do indébito está inserido dentro de uma relação jurídica obrigacional: o Fisco tem o dever jurídico (imposto por lei) de entregar ao contribuinte uma prestação, qual seja, o tributo pago indevidamente.

E, como já foi visto anteriormente, o direito à prestação é para o credor um *direito subjetivo* (vide item 2.6), ou seja, direito de exigir o cumprimento da prestação (objeto da obrigação).

Disto se pode concluir, então, que o direito à restituição do indébito tributário é um direito subjetivo (direito a uma prestação), pois não pode ser efetivado por ato unilateral do credor: o simples requerimento não é suficiente para a devolução do tributo pago indevidamente, pois é necessário um agir da Fazenda Pública para que a devolução se efetive.

¹¹² “TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTO ESTADUAL. JUROS DE MORA. DEFINIÇÃO DA TAXA APLICÁVEL.

1. Relativamente a tributos federais, a jurisprudência da 1ª Seção está assentada no seguinte entendimento: na restituição de tributos, seja por repetição em pecúnia, seja por compensação, (a) são devidos juros de mora a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN e da Súmula 188/STJ, sendo que (b) os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95, desde cada recolhimento indevido (EResp 399.497, ERESP 225.300, ERESP 291.257, EResp 436.167, EResp 610.351).

2. Relativamente a tributos estaduais ou municipais, a matéria continua submetida ao princípio geral, adotado pelo STF e pelo STJ, segundo o qual, em face da lacuna do art. 167, § único do CTN, a taxa dos juros de mora na repetição de indébito deve, por analogia e isonomia, ser igual à que incide sobre os correspondentes débitos tributários estaduais ou municipais pagos com atraso; e a taxa de juros incidente sobre esses débitos deve ser de 1% ao mês, a não ser que o legislador, utilizando a reserva de competência prevista no § 1º do art. 161 do CTN, disponha de modo diverso.

3. Nessa linha de entendimento, a jurisprudência do STJ considera incidente a taxa SELIC na repetição de indébito de tributos estaduais a partir da data de vigência da lei estadual que prevê a incidência de tal encargo sobre o pagamento atrasado de seus tributos. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

4. No Estado de São Paulo, o art. 1º da Lei Estadual 10.175/98 prevê a aplicação da taxa SELIC sobre impostos estaduais pagos com atraso, o que impõe a adoção da mesma taxa na repetição do indébito. 5. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp 1111189/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, Publicado no DJ 25.05.09)

Feita esta introdução, passa-se agora a análise da natureza do prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#))

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”¹¹³

Importante observar que o dispositivo fala em prazo para o exercício do *direito de pleitear a restituição*, ou seja, requerer à Fazenda Pública a devolução do tributo pago indevidamente.

Um primeiro ponto que deve ser abordado é como se pode exercer o direito de *pleitear a restituição*.

Há duas formas: requerer administrativamente à Fazenda Pública a restituição do indébito¹¹⁴ (no caso dos tributos administrados pela Receita Federal), ou então requerer judicialmente a devolução do imposto pago indevidamente (ação de repetição).

Há ainda, uma terceira forma, que será examinada adiante, que é a compensação, que pode ser entendida como uma modalidade de dar efetividade imediata à restituição (aproveita-se o crédito decorrente do indébito para pagamento de uma dívida fiscal).

A análise conjunta dos arts. 168 e 169¹¹⁵ do Código Tributário indica que o legislador idealizou uma sistemática na qual primeiro haveria um pedido administrativo de restituição (no prazo do art. 168), que, se indeferido, demandaria então a ação judicial a ser ajuizada pelo contribuinte no prazo do art. 169.

¹¹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.

¹¹⁴ Nos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, existe o chamado PER (pedido de restituição), nos termos do art. 3º da IN nº 900/08.

¹¹⁵ “Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

No entanto, ainda que a sistemática idealizada no Código seja a do prévio requerimento administrativo, nada impede que o contribuinte já pleiteie a restituição do indébito direto no Poder Judiciário.

De fato, o art. 168 fala em prazo para o exercício do *direito de pleitear a restituição*, mas não diz qual o modo pelo qual o direito deve ser pleiteado. Logo, este pleito pode ser exercido administrativa ou judicialmente.

Ademais, não há nenhuma norma no Código que condicione a abertura da via judicial ao esgotamento da prévia via administrativa, até mesmo porque o direito de ação é uma garantia constitucional do cidadão, calcada no princípio da inafastabilidade de acesso ao Poder Judiciário.

Não há dúvidas, portanto, quanto à possibilidade de ingresso imediato em juízo para fins de restituição do indébito, medida amplamente adotada pelos contribuintes principalmente nos casos em que já se sabe previamente que o Fisco não reconhece a ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo recolhido.

A conclusão a que se chega, portanto, é a de que o prazo de cinco anos previsto no art. 168 do CTN é aplicável tanto para o pedido administrativo de restituição como para o ajuizamento de ação judicial de repetição do indébito.

Por sua vez, esta peculiaridade do prazo do art. 168 do CTN, de ser aplicado tanto para o pedido administrativo quanto para a ação judicial, é fonte de fortes controvérsias sobre sua natureza jurídica, como será examinado no tópico abaixo.

3.2.1. Natureza do prazo do art. 168: decadencial ou prescricional?

A análise da natureza do prazo do art. 168 não é mera questão teórica, pois as conclusões sobre o tema terão impacto nas questões referentes ao momento em que se poderá considerar exercido o direito dos contribuintes, com suas repercussões nos prazos para o manejo das ações judiciais.

Leandro PAULSEN¹¹⁶ destacava a relevância do tema porque “a decadência pode ser conhecida de ofício pelo Juízo, enquanto o

¹¹⁶ PAULSEN, op. cit. p. 1111.

reconhecimento da prescrição depende de provocação por parte do réu.” Entretanto, com a alteração do § 5º do art. 219 do Código de Processo Civil¹¹⁷, promovida pela Lei nº 11.280/06, a prescrição também passou a ser matéria conhecida de ofício.

Antes da análise da natureza do art. 168 do Código Tributário Nacional, contudo, vale voltar ao Código Civil, com a finalidade de verificar qual é o tratamento legislativo dado à prescrição e à decadência.

Em relação à prescrição, o art. 189 do CC dispõe que “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Ou seja, a prescrição extingue a *pretensão*, que, por sua vez, decorre da violação a um *direito subjetivo* (vide item 2.6).

Neste contexto, pode-se afirmar que a prescrição está relacionada a direitos subjetivos, e tanto é assim que, ao tratar dos prazos prescricionais, o Código Civil fala sempre em *pretensão* dos titulares dos direitos violados¹¹⁸.

Outra característica importante, e decorrente do fato de estar vinculada a direitos subjetivos, é a de que a prescrição não extingue o próprio direito, mas

¹¹⁷ “Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. ([Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973](#))

§ 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição. ([Redação dada pela Lei nº 11.280, de 2006](#))” (BRASIL. *Código de Processo Civil*. Lei nº 5.869 de 11.01.1973. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

¹¹⁸ Por exemplo, vide art. 206 do Código Civil:

“Art. 206. Prescreve:

§ 1º Em um ano:

I - a pretensão dos hospedeiros ou fornecedores de víveres destinados a consumo no próprio estabelecimento, para o pagamento da hospedagem ou dos alimentos;

II - a pretensão do segurador contra o segurador, ou a deste contra aquele, contado o prazo:

(...)

§ 2º Em dois anos, a pretensão para haver prestações alimentares, a partir da data em que se vencerem.

§ 3º Em três anos:

I - a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos;

II - a pretensão para receber prestações vencidas de rendas temporárias ou vitalícias;

(...)

§ 4º Em quatro anos, a pretensão relativa à tutela, a contar da data da aprovação das contas.

§ 5º Em cinco anos:

I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular;” (BRASIL. *Código Civil*. [Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

apenas a pretensão¹¹⁹. E, ao extinguir a pretensão, extinto também estará o direito de ação para exigir a entrega da prestação.

Outra vez, socorremo-nos às lições de Francisco AMARAL¹²⁰:

“Prescrição é a perda da pretensão em virtude da inércia do seu titular no prazo fixado em lei. Se o lesado pelo descumprimento do direito subjetivo não agir no período legal, invocando a tutela jurisdicional do Estado para a proteção do seu crédito, extingue-se a sua pretensão de exigibilidade quanto ao seu direito subjetivo e permite a convalescença da lesão verificada no seu direito. De modo geral, a prescrição aplica-se apenas aos direitos subjetivos patrimoniais, especificamente às obrigações em sentido técnico.

(...)

A obrigação prescrita transforma-se, desse modo, em obrigação natural, que é aquela em que o credor não dispõe da ação judicial para exigir do devedor o pagamento mas, no caso deste ser feito, pode retê-lo.

Para que se configure a prescrição é preciso que se reúnam os seguintes elementos: a) um direito subjetivo lesado, do que necessariamente nasce uma pretensão de ressarcimento; b) a não exigência do cumprimento do respectivo dever, ou do ressarcimento do dano; c) o decurso do prazo que a lei estabeleça para essa exigência.

Reunidos tais elementos, estabelece o direito a perda da pretensão.”

Já no que toca à decadência, o Código Civil apenas fixa prazos para os quais, se não exercido o direito por seu titular, haverá a extinção do próprio direito.

E é assim porque a decadência está relacionada a *direitos potestativos*, nos quais não existe prestação a ser cumprida pela outra parte. A efetividade do direito decorre de ato unilateral do seu titular, e, portanto, não há que se falar em violação a direito potestativo, ou, ainda pretensão decorrente de tal violação.

Mais uma vez, vale conferir o pensamento de Francisco AMARAL¹²¹:

“Decadência é a perda do direito potestativo pela inércia do seu titular no período determinado em lei.

Seu fundamento, como na prescrição, é a necessidade de certeza e segurança nas relações jurídicas, com paz e ordem na sociedade. Seu fim predominante é o interesse geral, ao contrário da prescrição em que o interesse básico é o individual, do devedor da obrigação.

A decadência traduz-se, portanto, em uma limitação que a lei estabelece para o exercício de um direito, extinguindo-o e pondo termo ao estado de sujeição existente. Aplica-se às relações que não contêm obrigações, sendo objeto de ação constitutiva. Na decadência, ainda, o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, surgindo, simultaneamente, direito e termo inicial do

¹¹⁹ Registre-se que, prescrita a pretensão do titular do direito, a obrigação não está extinta. No entanto, o credor perde o direito de exigi-la, de modo que o devedor não poderá mais ser compelido a cumprir a prestação. É o que se chama de *obrigação natural*.

¹²⁰ AMARAL. op. cit., p. 565/566

¹²¹ Ibid., p. 567.

prazo, o que não ocorre na prescrição, em que este só corre da lesão do direito subjetivo. O que se tem em mira é, portanto, o exercício do direito potestativo, não a sua exigibilidade, própria da prescrição.”

Em síntese, a decadência se relaciona a direitos potestativos, e extingue o próprio direito, ao passo que a prescrição se relaciona a um direito subjetivo (direito a uma prestação), e extingue o direito de ação nascido da violação a este direito¹²².

Voltando ao art. 168, este, como já foi dito, estabelece que o *direito de pleitear a restituição* extingue-se no prazo de cinco anos.

Ocorre que o direito de pleitear (ou seja, pedir) a devolução não se confunde com o próprio direito à restituição do indébito.

De fato, a menos que o Fisco resolva efetuar a devolução por sua própria conta, o contribuinte necessariamente terá que requerer (administrativa ou judicialmente) a restituição do indébito.

No entanto, o mero requerimento não significa, por si só, a efetiva devolução do tributo, afinal, a satisfação do direito do contribuinte à restituição fica a depender de um ato da Fazenda Pública que implique a efetiva devolução do indébito. Isto, aliás, ocorre em todos os casos que envolvam um direito subjetivo violado: o simples requerimento ao devedor para pagamento não significa a satisfação da prestação.

Há, portanto, dois direitos envolvidos no art. 168 do CTN, que inclusive ostentam naturezas distintas: um direito de *pleitear a restituição* (direito potestativo, como será visto) e um direito à *efetiva restituição* (direito subjetivo).

¹²² Sobre a distinção entre a prescrição e a decadência, Edvaldo BRITO, de forma sintética, afirma o seguinte:

“- a decadência extingue, *diretamente*, o direito subjetivo, e, com ele, a ação que o protege; a prescrição extingue, *diretamente*, a ação e com ela o direito sob sua proteção;

- o *início do prazo decadencial* é o momento em que o direito nasce; o *prazo prescricional* tem início no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, é nessas circunstâncias que nasce a ação;

- a *natureza do direito que se extingue*: a decadência supõe um direito já nascido, mas ainda não efetivado, pela falta do exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação contra a violação sofrida.” (BRITO, Edvaldo. “Decadência e Prescrição Tributárias: Contagem de Prazo”, in ROCHA, Valdir de Oliveira coord. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 89/90.

Com efeito, pleitear a devolução do imposto pago indevidamente é ato que pode ser exercido unilateralmente pelo contribuinte, independentemente da vontade ou da interferência do Fisco.

Logo, pode-se dizer que o direito de pleitear a restituição é um *direito potestativo*.

Por sua vez, o direito à restituição, pelo que já foi dito, não é daqueles que podem ser exercidos de forma unilateral pelo contribuinte, pois envolve a entrega de uma prestação (indébito) pela Fazenda Pública. O contribuinte, na verdade, apenas exige a devolução do indébito, mas esta exigência não significa a satisfação do seu direito à devolução do que foi indevidamente pago.

Conseqüentemente, o direito à restituição, conforme já foi dito, é um *direito subjetivo*.

Importante registrar que a obrigação da Fazenda Pública de devolver o indébito nasce tão logo seja feito o recolhimento. Sendo assim, se o Fisco, a partir do momento seguinte ao do pagamento indevido, não efetuar por sua própria iniciativa a devolução do indébito ao sujeito passivo, configurada estará a violação ao direito subjetivo do contribuinte à restituição do indébito, de modo que o contribuinte já poderá propor ação para exigir a devolução.

Neste contexto, considerando a existência de dois direitos distintos representados pelo direito de pleitear a restituição e o direito efetivo à restituição, e considerando também que o contribuinte pode tanto fazer o pedido administrativo de restituição, quanto ajuizar diretamente ação para repetição do indébito (vide item 3.2), a conclusão a que chegamos é a de que o prazo do art. 168 do CTN comporta duas naturezas distintas: a) é *decadencial* para o pedido administrativo de restituição (direito potestativo); b) é *prescricional* para o ajuizamento de ação que vise à devolução do tributo pago indevidamente¹²³.

¹²³ No mesmo sentido, Láudio Camargo FABRETTI:

“Uma vez que o pedido de restituição pode ser feito por meio de processo administrativo ou judicial, para ambos o prazo do pedido de restituição é de cinco anos. Para o pedido via administrativa, o prazo é de decadência; para o pedido via judicial, o prazo é de prescrição.” (FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 147)

Para respaldar a conclusão acima, invocamos o entendimento de Misabel DERZI¹²⁴, que segue na mesma trilha:

“O art. 168 fixa o prazo de cinco anos para que o solvens possa reclamar a restituição do indébito na esfera administrativa (prazo que se diz decadencial). Idêntico prazo (de natureza prescricional) prevalece para que, no âmbito judicial, o contribuinte possa mover a ação de repetição.

Estando configurada de alguma forma a resistência da Administração Fazendária à devolução do indébito, surge para o contribuinte o direito de agir em juízo, sem necessidade de previamente, solicitar ou esgotar as vias administrativas. Essa resistência pode ser fato público e notório (se o Fisco continua a praticar cobranças reconhecidamente ilegais, de acordo com a jurisprudência uniforme, ou mesmo baseadas em lei já declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal). A lesão ao direito de repetir fica assim pressuposta, sem que se possa exigir que o cidadão siga o roteiro disciplinado pelos arts. 168 e 169, ou seja, primeiro pleiteia a restituição administrativa, para em seguida propor a ação anulatória da decisão administrativa que a denegou. Neste caso, pode o contribuinte requerer diretamente a devolução do indébito em juízo.”

Mas o tema não é pacífico, e há avalizadas opiniões em sentidos diversos, predominando, no entanto, o entendimento de que o prazo do art. 168 do CTN tem natureza decadencial.

Aliomar BALEEIRO¹²⁵ já dizia que “o prazo do art. 168 é de decadência, e, portanto, não pode ser interrompido”.

Paulo de Barros CARVALHO, ao tratar do art. 168¹²⁶, não aborda a possibilidade da ação judicial direta, mas afirma, de forma genérica, que se trata de um prazo decadencial,

“Quem tenha pago tributo indevidamente dispõe de prazo de cinco anos para requerer sua devolução. É um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno. Manifestada a inércia do administrado, durante aquele período, acontece, inapelavelmente, o fato jurídico da decadência ou da caducidade, extintivo do seu direito.”

Leandro PAULSEN¹²⁷ também entende que se trata de um prazo decadencial, seja para o pedido administrativo de restituição, seja para a ação de repetição:

“O exercício do direito à repetição do indébito, de modo a afastar a decadência, dá-se pelo envio eletrônico do pedido administrativo (PER), ou pelo protocolo do pedido em outro meio, ou pelo ajuizamento de ação judicial.”

¹²⁴ BALEEIRO, op. cit. p. 895.

¹²⁵ Ibid., p.894.

¹²⁶ CARVALHO, 2004. op. cit., p. 458.

¹²⁷ PAULSEN. op. cit., p. 1111.

Ricardo Mariz de OLIVEIRA¹²⁸ é outro a defender que o prazo do art. 168 é decadencial, tanto para o pedido administrativo de restituição quanto para a ação judicial:

“(…) verifica-se que o CTN está estabelecendo um prazo de decadência para o exercício do próprio direito à restituição, inclusive ao tratá-lo como ‘direito de pleitear a restituição’, e não como prescrição do direito de ação para torná-lo efetivo. Sendo assim, o prazo decadencial para operar-se-ia quer para o pleito administrativo, quer para o ingresso direto em juízo, e, nesse último caso, decaído o direito, não haveria que falar em prescrição para obter a satisfação de um direito já inexistente, e, portanto, inexigível. E o art. 169 trataria de prazo de prescrição de ação em tendo havido prévio pedido administrativo, este exercido antes de se extinguir o direito pela decadência.”

Já Hugo de Brito MACHADO¹²⁹ entende que o prazo do art. 168 do CTN tem natureza prescricional:

“o direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago extingue-se em cinco anos. Este prazo é de prescrição, e começa a correr da data que se extingue, definitivamente, o crédito tributário (…)”

O mesmo defende José Eduardo Soares de MELO¹³⁰, que, ao tratar do prazo do art. 168, afirma que “apesar da imprecisão terminológica, ou mesmo conceitual, é forçoso admitir que se trata de *prescrição*, em razão do contribuinte exercer um autêntico direito de ação.”

Feita a análise do prazo do art. 168 no que toca à restituição do tributo recolhido indevidamente, cabe agora examinar sua aplicação no âmbito da compensação.

3.2.2. Aplicabilidade do art. 168 do CTN à compensação: natureza decadencial.

Pelo que já foi visto, o art. 168 estabelece prazo para o exercício do direito de *pleitear a restituição*.

Nada menciona, portanto, sobre prazo para a realização da compensação.

¹²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Repetição do Indébito. Compensação e Ação Declaratória” in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 364.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 178.

¹³⁰ MELO, 1999. op. cit., p. 238.

Oportuno lembrar que, apesar do Código Tributário Nacional ter previsto a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, II), a compensação só foi instituída em 1991, com a edição da lei nº 8.383/91 (exclusiva para a compensação de tributos federais). Talvez por isso, por se tratar de instituto sem aplicação prática ao tempo da edição do Código, o legislador do CTN não cuidou de maneira mais detalhada da matéria.

Seja como for, o direito à compensação, como foi visto no item 3.1.1, está intimamente com o direito à restituição do indébito. Aliás, a existência de direito de crédito em favor do contribuinte – decorrente da obrigação do Fisco de restituir o tributo pago indevidamente – é pressuposto para que a compensação se realize.

Não custa lembrar que para haver compensação é necessária a existência de dívidas recíprocas que sejam líquidas e exigíveis. Se uma dívida não é mais exigível, por exemplo, em razão da prescrição, não poderá ser invocada para fins de compensação.

Deste modo, sendo o direito à restituição pressuposto para o direito à compensação, o prazo do art. 168 do CTN deve ser aplicado à compensação tributária¹³¹, conforme já consagrado na jurisprudência¹³².

Este também é o entendimento de Leandro PAULSEN¹³³: “o art. 168 do CTN é aplicável à repetição e à compensação de tributos pagos indevidamente.”

¹³¹ “Se o Código Tributário Nacional estabelece que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados, conforme o caso, da extinção do crédito tributário, ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgada a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, é a meu ver natural que referido prazo deva prevalecer, também, quando a reposição do indevido venha ser feita através de instrumento mais expedido, a compensação.” (MORSCHBACHER, José. “Repetição do Indébito Tributário e Compensação”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 276).

¹³² “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS - PIS - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - PRESCRIÇÃO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

(...)

2. A extinção do crédito tributário ocorrerá com a homologação e não com o pagamento antecipado, quando então deverá fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, inciso I, do CTN. Assim sendo, somente se verifica a prescrição após o decurso do prazo de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp 511264/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Publicado no DJ em 06.10.03)

¹³³ PAULSEN, op. cit., p. 1064.

Mas há também quem entenda que o prazo do art. 168, por se referir ao direito de restituição, não se aplica à compensação.

É o que defende Hugo de Brito MACHADO¹³⁴, ao afirmar que o direito de pleitear a restituição não se confunde com o direito de compensação:

“O direito à restituição, todavia, não se confunde com o direito à compensação. Por isto mesmo o prazo extintivo, restrição legalmente previsto para o direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, não se aplica ao direito de compensar. Normas restritivas de direitos não podem ser objeto de interpretação ampliativa de seu alcance. Este é um princípio da hermenêutica jurídica universalmente consagrado. Dúvida, portanto, não pode haver. “Não se aplica o lapso decadencial previsto no art. 168 do CTN, que diz respeito tão somente ao direito de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago, mas não à compensação de tributos” (TRF/4 - Edc AC nº 97.04.03914-4-SC).

Nem poderia mesmo ser de outra forma. O direito de compensar é um direito potestativo, porque o seu exercício independe da vontade, e pode dar-se mesmo contra a vontade da Fazenda Pública. Só em situações excepcionais os direitos potestativos são alvo de extinção, pela decadência, que a lei estabelece apenas para aqueles direitos potestativos ‘cuja falta de exercício concorre de forma mais acentuada para perturbar a paz social.’” (grifos do autor)

Prosseguindo, MACHADO¹³⁵ conclui que, como não há no Código Tributário Nacional ou em qualquer outra lei prazo específico para a extinção do direito potestativo de compensação, não há prazo para o exercício de tal direito.

Já Alexandre Macedo TAVARES, em seu “Compensação do Indébito Tributário”, segue por outro caminho para também concluir pela inaplicabilidade

¹³⁴ MACHADO, 2005, op. cit. p. 493.

¹³⁵ Neste sentido, em seu *Comentários ao Código Tributário*, Hugo de Brito cita artigo de Schubert de Farias Machado, que, ao fazer um estudo sobre a ação declaratória do direito à compensação, assim conclui:

“Assim, não é necessário que o interesse na declaração do indébito tributário esteja acompanhado do interesse na sua restituição. A razão para tanto é simples e já foi acima indicada, a declaração do indébito é necessária e por isso é de interesse do autor, para dar certeza ao crédito que pode ser oposto ao fisco.

Neste ponto, releva notar que a ação meramente declaratória é imprescritível. Mesmo quando o indevido pagamento do tributo, ou a definitiva extinção do crédito tributário, seja anterior a cinco anos, não impede a proposição da ação declaratória.

Caso o fisco, na condição de réu na ação declaratória, argua a decadência do direito de pleitear a restituição ou a prescrição da ação que o assegura, a decadência ou a prescrição podem fazer parte da declaração requerida pelo autor mas não podem impedi-la. (Pontes de Miranda, obra citada – p. 41). Até porque ter ou não ocorrido a decadência do direito de pleitear a restituição ou prescrição da ação que o garante é irrelevante para o exercício do direito de compensar.

Assim, através de uma ação simplesmente declaratória, onde não é pedida condenação alguma contra a Fazenda, o sujeito passivo pode obter a certeza em relação ao crédito que possui e exercer seu direito potestativo de compensação, independentemente do prazo.” (MACHADO, Schubert de Farias *apud* MACHADO, Hugo de Brito. *Ibid.*, p. 495/496)

do prazo do art. 168 do CTN à compensação e, conseqüentemente, pela inexistência de prazo para o exercício de tal direito.

Segundo o autor, a inaplicabilidade decorreria da diferença de natureza do direito à restituição e à compensação. O primeiro, como já vimos, é direito subjetivo, ou seja, direito de exigir uma prestação. O segundo, como também já adiantamos e reafirmaremos logo abaixo, é um direito potestativo.

Por isto, na medida em que o art. 168 do CTN veicula um prazo prescricional referente à extinção do *direito subjetivo de restituição*, este não seria adequado para regular a extinção do *direito potestativo de compensação* de que goza o contribuinte. Veja-se¹³⁶:

“Resta claro, pois, que o direito à autocompensação não se confunde com o direito à restituição do indébito. O primeiro é um direito potestativo, enquanto o segundo é um direito a uma prestação.

(...)

Eis a razão da impropriedade de se atribuir, por via análoga, o mesmo prazo extintivo legalmente previsto à restituição (CTN, art. 168), aos casos envolvendo a questão da compensação do indébito tributário. É que por se tratar de restrição legal casuisticamente prevista para o direito de pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente (direito a uma prestação), não poderia ser aplicada genericamente para suprir a omissão legislativa, no que tange ao exercício do direito à compensação do indébito tributário (direito potestativo), pois, conforme muito bem advertido por Hugo de Brito Machado, ‘normas restritivas de direitos, sabemos todos, não podem ser objeto de interpretação ampliativa de seu alcance. Este é um princípio de hermenêutica universalmente consagrado.’”

E, após demonstrar a possibilidade da existência de direitos potestativos não submetidos a prazos extintivos, conclui TAVARES, invocando Hugo de Brito Machado, que o direito de compensar é um direito potestativo não afetado pelo decurso do tempo¹³⁷.

Particularmente, em que pesem os bem articulados argumentos levantados pelos professores Hugo de Brito e Alexandre Macedo Tavares, entendemos que o direito à compensação não pode ser dissociado do direito de restituição, motivo pelo qual a compensação não pode ser realizada quando o próprio direito à restituição já estiver prejudicado, seja pela decadência do direito de pleitear a devolução, seja pela prescrição do direito de cobrar judicialmente o indébito.

¹³⁶ TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 88/89.

¹³⁷ TAVARES, 2006. op. cit., p. 91.

Por esta razão, concluímos com Eduardo MANEIRA¹³⁸, no sentido de que o prazo para compensar é o mesmo prazo de que dispõe o contribuinte para fins de repetição do indébito:

“Em se tratando de compensação, registre-se que o CTN nada dispõe a respeito, o que já levou juristas da melhor estirpe a defender a tese da imperecibilidade do direito. Quer parecer-nos, contudo, que uma visão sistemática do Direito, fulcrada em seus princípios gerais, desaconselha a radicalidade da conclusão, apontando para a solução analógica, com parâmetro nas regras disciplinadoras do instituto da repetição do indébito. Repetição e compensação são formas paralelas e equivalentes de restituição de tributos. Ambas têm por objeto a devolução dos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos.

(...)

Se o contribuinte que, por qualquer razão, pagou a maior um tributo sujeito a lançamento por homologação tem o direito de repetir o excesso em cinco anos, a contar da homologação expressa ou tácita, idêntica garantia lhe assiste quanto à compensação. Mesmo no campo da Economia e das Finanças Públicas, freqüentemente tomadas como álibi para a não-adoção das medidas juridicamente preferíveis no campo fiscal, tem-se no caso total identidade de efeitos entre as duas realidades, a justificar a equiparação defendida.”

A possibilidade do exercício do direito à compensação, sem nenhum balizamento temporal, ofende francamente o princípio da segurança jurídica¹³⁹, e, ainda, o da isonomia: se o Fisco tem prazo para lançar (diga-se, constituir) e cobrar (diga-se, executar) o crédito tributário, também o contribuinte deverá ter prazo para exigir, ainda que pelo modo indireto da compensação, o indébito fiscal.

Tratando agora da natureza do prazo do art. 168 do CTN, quando aplicado à compensação, entendemos que se trata de *prazo decadencial*, na medida em que está ligado ao exercício de um *direito potestativo* pelo contribuinte.

De fato, o direito à compensação, tal qual atualmente regulamentado no âmbito federal pelas Leis nº 8.383/91 e 9.430/96 (na redação dada pela Lei nº 10.637/02), é efetivamente um direito *potestativo*.

¹³⁸ MANEIRA, EDUARDO. “Prazos Decadenciais para a Fazenda Pública e Prescricionais para o Contribuinte em Relação a Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação” in *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, nº 1, set-dez/1997, p. 6.

¹³⁹ “A inexistência de previsão de um específico período de tempo para o contribuinte efetivar um direito, não pode permanecer indefinido, sob pena de se consagrar a esdrúxula situação do devedor (Poder Público) tendo que ficar perpetuamente à espera de uma ação do particular, ferindo o salutar princípio da estabilidade das relações jurídicas.” (MELO, 1999, op. cit., p. 251/252)

Como será visto adiante, tanto no regime da Lei nº 8.383/91 como no regime da Lei nº 9.430/96, o contribuinte, que se julgar credor da Fazenda Pública por conta de pagamento de tributo indevido, poderá efetuar a compensação de forma direta, por sua própria iniciativa, sem a necessidade prévia autorização judicial ou administrativa.

Desta forma, basta a prática de um ato unilateral do próprio contribuinte (transmissão da declaração de compensação – regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – ou registro da compensação na declaração fiscal – regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91) para que o contribuinte exerça seu direito à compensação, extinguindo uma dívida fiscal através do encontro de contas¹⁴⁰.

Neste sentido, vale lembrar que o contribuinte não pede ao Fisco para que a compensação seja realizada. Na verdade, ele apenas a declara.

Apesar desta extinção do débito tributário pela compensação ser precária – a autoridade administrativa poderá deixar de homologar a compensação (na forma do art. 74 da Lei 9.430/96) ou efetuar sua glosa via lançamento de ofício (na forma do art. 66 da Lei 8.383/91) -, a verdade é que o contribuinte exerce seu direito à compensação por sua própria conta, cabendo à Fazenda Pública se sujeitar e acatar o encontro de contas, salvo se não reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo.

Porém, o fato da compensação, depois de realizada, poder ser rechaçada pelo Fisco em nada modifica a natureza potestativa do direito à compensação. Na verdade, a objeção da Fazenda será quanto à existência ou não crédito do contribuinte aproveitado no encontro de contas (pressuposto para a compensação), e não propriamente contra o direito de compensar. Reconhecida a existência do crédito e observado o procedimento previsto na lei, o Fisco não poderá resistir à compensação sob a alegação de oportunidade ou conveniência.

¹⁴⁰ “Tendo em conta que a compensação, no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, é realizada pelo próprio contribuinte, considera-se exercido o direito, de modo a afastar a decadência, no momento do envio eletrônico da Declaração de Compensação (DCOMP).” (PAULSEN, op. cit., p. 1111)

Sobre a natureza potestativa do direito à compensação, confira-se o entendimento de Gabriel Lacerda TROIANELLI¹⁴¹:

“(...) a compensação é direto do contribuinte ou favor fiscal? A resposta é dada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, que, logo no caput estabelece que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição federal poderá utilizá-lo na compensação de débitos tributários. Trata-se, portanto, a compensação, de um direito subjetivo do contribuinte, oponível contra a Administração Tributária federal independentemente da vontade de seus agentes. Além disto, o parágrafo 1º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 determina que a compensação seja efetuada mediante a entrega de uma declaração pelo sujeito passivo, declaração esta que, de acordo com o parágrafo 2º, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação da compensação. O que faz da compensação um direito potestativo do contribuinte, na medida em que pode ser exercido meramente por meio de ato próprio do contribuinte – a entrega da declaração – e independentemente de prévia autorização fazendária. Conclui-se, assim, que a compensação de tributos e contribuições federais se trata não de um favor fiscal, mas de direito subjetivo potestativo do contribuinte, que como tal deve ser retratado pela Administração Tributária.”

Mas é importante lembrar que nem sempre foi assim.

Isto porque, conforme desenvolvido o item 4.3.1, a sistemática original da compensação instituída pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96 exigia a entrega de um prévio *pedido de compensação*. E, em tese, apenas após a autorização da Receita Federal é que a compensação poderia ser realizada.

Deste modo, no regime original do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (aplicável para a compensação entre débitos e créditos de naturezas distintas), a compensação não era realizada de forma direta pelo contribuinte, motivo pelo qual não se poderia falar em *direito potestativo*. Naqueles casos, o direito do contribuinte era um direito de requerer do fisco a compensação, razão pela qual sua natureza era de *direito subjetivo* (de exigir uma prestação), tal qual a do direito à restituição.

Entretanto, como será visto em detalhes no item 4.3.2, a Lei nº 10.637/02 alterou significativamente o procedimento, transformando o pedido de compensação em declaração de compensação, dando eficácia imediata (ainda que precária) ao encontro de contas promovido unilateralmente pelo contribuinte. E, ao estabelecer esta nova sistemática, a compensação na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a configurar um direito potestativo do

¹⁴¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar” in Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 165, junho/2009, p. 32.

contribuinte, tal como sempre ocorreu na compensação prevista no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

A conclusão, portanto, é de que o direito à compensação, tal como está atualmente regulado nas Leis nº 8.383/91 e 9.430/96, é um direito potestativo. Consequentemente, o prazo do art. 168 do CTN, ao ser aplicado à compensação, ostenta natureza decadencial¹⁴².

3.2.3. Termo inicial do prazo do art. 168, I do CTN. A tese dos “5 + 5” e a Lei Complementar nº 118/05.

O art. 168 do CTN fixa em cinco anos o prazo para que o contribuinte pleiteie a restituição do indébito.

Tal prazo, como foi visto, é aplicável tanto para o pedido de restituição como para a compensação.

Contudo, a interpretação de qual seria o termo inicial do curso deste prazo de cinco anos, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sempre gerou muita controvérsia.

Confira-se outra vez o dispositivo:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [\(Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005\)](#)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

De acordo com o inc. I, o prazo de cinco anos, nos casos de pagamento indevido (seja por vício na legislação de regência – art. 165, I do CTN – ou por erro de apuração – art. 165, II do CTN), terá início a partir da extinção do crédito tributário.

¹⁴² “É de decadência o prazo para o contribuinte proceder à compensação tributária, uma vez que se trata de exercício de direito material, não se confundindo e nem se cogitando de exercício de direito de ação” (MELO, 1999, op. cit., p. 238)

Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por declaração e ao lançamento de ofício próprio¹⁴³, não há maiores problemas quanto ao termo inicial do prazo de cinco anos, tendo em vista que a data da extinção do crédito tributário é a data em que é realizado o pagamento.

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no entanto, a dificuldade está em saber quando ocorre a extinção do crédito tributário: na data do pagamento ou quando configurada a chamada homologação tácita do pagamento (art. 150, § 4º do CTN)?

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é do contribuinte a responsabilidade por apurar e recolher o tributo, independentemente de qualquer atuação do Fisco¹⁴⁴.

No entanto, o Fisco poderá, no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do tributo, fiscalizar a apuração e a suficiência do pagamento realizado pelo contribuinte. Durante este período, o pagamento voluntário feito pelo sujeito passivo é apenas provisório, pois poderá ser questionado pela autoridade fiscal. Por outro lado, decorrido o prazo de cinco anos sem que nenhuma objeção seja levantada pela administração, o pagamento tornar-se-á definitivo, considerando-se definitivamente extinta a obrigação tributária (que não mais poderá ser submetida ao lançamento de ofício supletivo).

Este fenômeno é conhecido como homologação tácita, que se configura em cinco anos a contar do fato gerador do tributo, nos termos do art. 150, § 4º do CTN:

¹⁴³ No que toca ao lançamento de ofício, convém ressaltar que há o lançamento de ofício próprio e o lançamento de ofício supletivo. No primeiro caso, a lei determina que cabe ao Fisco efetuar diretamente a apuração e a constituição do crédito tributário, intimando o contribuinte para pagamento. E, antes de realizado o pagamento, o sujeito passivo sequer tem meios para pagar o tributo. É o caso do IPVA e do IPTU, por exemplo. No segundo caso, de lançamento supletivo, o lançamento de ofício é realizado quando o contribuinte não cumpre com seu dever de prestar declaração (lançamento por declaração) ou de apurar e recolher antecipadamente o tributo devido (lançamento por homologação).

¹⁴⁴ Registre-se que, atualmente, a maioria absoluta dos tributos cobrados no Brasil são submetidos ao regime do lançamento por homologação. Isto, por sua vez, é uma tendência mundial, como bem observa FERREIRO LAPATZA: "(...) Tais 'atuações' adquiriram grande destaque com a mudança – à qual faremos referência repetidas vezes – do modelo 'tradicional' ou 'histórico' de gestão pela Administração, para o atual modelo de autoliquidação, no qual a atividade e os procedimentos a serem seguidos pelos particulares em suas atuações diante da Administração, repetimos, adquirem um papel preponderante." (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 343.)

“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.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.”

Note-se que o § 4º fala expressamente em extinção do crédito, razão pela qual se entende que a extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, somente ocorre com o decurso do prazo da homologação tácita.

Tal assertiva é ainda confirmada pelo art. 156, VII do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;”

Desta forma, em interpretação conjunta do art. 168, I, do art. 150 § 4º e do art. 156, VII do CTN, tem-se que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do art. 168 seria, na prática, de dez anos a contar do fato gerador do tributo pago indevidamente, tendo em vista que: a) o prazo de cinco anos do *caput* seria contado apenas a partir da extinção do crédito tributário; b) a extinção do crédito tributário ocorreria apenas com a chamada homologação tácita, ou seja, em cinco anos a contar do fato gerador do tributo pago indevidamente.

Esta interpretação passou a ser conhecida como “tese dos 5 + 5”, sendo acatada por parte da doutrina nacional. Neste sentido, podem ser citados Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁴⁵, Misabel DERZI¹⁴⁶ e Hugo de Brito MACHADO¹⁴⁷.

¹⁴⁵ “Dispõe o art. 168:

(...)

Na hipótese dos incisos I e II, ou seja, pagamento indevido no momento mesmo do ato, o direito de pedir a restituição caduca em cinco anos, a contar da data de extinção por qualquer forma, do crédito tributário. Observe-se que, no entanto, uma peculiaridade, decorrente do próprio sistema do CTN. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento. E o prazo para homologar, já vimos, é de cinco anos, a contar do fato gerador, a teor do art. 150, §4º.

Mas a questão sempre foi polêmica, havendo importantes pronunciamentos no sentido de que o prazo de cinco anos do art. 168 deveria ser contado da data do pagamento indevido. Neste sentido, citem-se Paulo de Barros CARVALHO¹⁴⁸ e Luciano AMARO¹⁴⁹.

Outro que critica a chamada “tese dos cinco + cinco” é Alberto XAVIER¹⁵⁰, que defende que a extinção do crédito tributário ocorre

(...)

Como a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita).

Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como dies a quo justamente o dies ad quem da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo.” (COELHO, 2009, op. cit. p. 761/762)

¹⁴⁶ “Segundo o art. 168, o direito de pleitear a restituição, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, conta-se da data da extinção do crédito tributário. O art. 156 estabelece, por sua vez, que:

(...)

O Superior Tribunal de Justiça, interpretando todos esses dispositivos em conjunto, nos tributos lançados por homologação, decidiu em jurisprudência copiosa e uniforme que o termo inicial de contagem é a data da homologação expressa ou tácita. Inexistindo homologação expressa, como sucede freqüentemente, será aplicável o §4º do art. 150, segundo o qual considera-se definitivamente extinto o crédito somente depois de decorridos cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.” (BALEIRO, op. cit., p. 894/895)

¹⁴⁷ “Relevante é notar que o pagamento nem sempre extingue o crédito tributário. Se o pagamento é de tributo lançado, evidentemente esse pagamento extingue o crédito tributário. Em se tratando, porém, de pagamento antecipado, que ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que extingue o crédito tributário não é o pagamento, mas a homologação. (...)

Realmente, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário efetivamente só se opera com a homologação, e como esta geralmente não se faz expressamente, o lançamento só se perfaz com a homologação tácita, vale dizer, após cinco anos da data do pagamento.” (MACHADO, 2008, op. cit., p. 205/206.)

¹⁴⁸ “O prazo de cinco anos para pedir a devolução, na esfera administrativa, é contado do seguinte modo: a) a partir do momento em que se deu o pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais efetivamente ocorrido; b) também a contar da data do recolhimento, quando houve erro na identificação 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; c) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, ou rescindido a decisão condenatória.” (CARVALHO, 2004. op. cit., p. 458.)

¹⁴⁹ “A restituição deve ser pleiteada no prazo de cinco anos, contados do dia do pagamento indevido, ou, no dizer inadequado do Código Tributário Nacional (art. 168, I), contados ‘da data da extinção do crédito tributário’.” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 458)

¹⁵⁰ “No que concerne propriamente à contagem do prazo para pleitear a restituição de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação com base em outros fundamentos, a orientação consagrada na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não merece ser acolhida.

(...)

Deve, em segundo lugar, notar-se que toda a construção jurisprudencial se baseia na atribuição de um exagerado significado à literalidade da expressão ‘definitivamente extinto o

imediatamente com o pagamento, sendo que o decurso do prazo da homologação tácita apenas viria a confirmar, com efeito retroativo, a extinção do crédito tributário, na data em que realizado o recolhimento.

Seja como for, a verdade é que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que, no lançamento por homologação, o prazo de cinco anos do art. 168 só teria início após a homologação tácita (tese dos cinco + cinco). A consolidação deste entendimento veio através do EREsp. nº 607.383, julgado pela Primeira Seção em 2004¹⁵¹.

crédito tributário', como muito bem observou o Juiz José Morchbacher, na qualidade de relator do Acórdão da Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região.

O artificialismo da construção efetuada pelo Código Tributário Nacional do pagamento anterior ao lançamento como pagamento antecipado sujeito a 'condição resolutive de ulterior homologação do lançamento' fica desde logo patenteado na contradição lógica em que o Código incorre pois - a haver condição resolutive, destrutiva da eficácia do pagamento - esta residiria precisamente na hipótese de não homologação e não, na hipótese inversa, de ato positivo de homologação que, ao contrário, confirma aquela eficácia.

Por outro lado, a condição resolutive permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que 'se for resolutive a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, extingue o direito a que ela se opõe'. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutive sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar." (XAVIER, Alberto. "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, , nº 27, dez/1997, p. 12.)

¹⁵¹ "Tributário. Embargos de divergência. Compensação. PIS. Prescrição/decadência. Início do prazo. Precedentes.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. (...)

3. A ação foi ajuizada em 28/02/2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção, EREsp. nº 607.383, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Publicad o no DJ em 13.12.2004.)

Antes desta consolidação jurisprudencial, contudo, havia divergências nos julgados do Superior Tribunal de Justiça quanto aos casos de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

É que, em diversos precedentes, o STJ julgou que, antes da declaração formal da inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo, o contribuinte não tinha ainda interesse de agir para a propositura da ação, pois este permanecia devido. Contudo, sendo a lei instituidora da exação considerada inconstitucional, com efeito *erga omnes*, nasceria a partir daí o interesse de agir (*actio nata*). Sendo assim, nos casos de declaração de inconstitucionalidade em ADIN e, ainda, de Resolução do Senado a retirar eficácia de norma declarada inconstitucional em controle difuso, o termo inicial do prazo do art. 168 do CTN seria a publicação do acórdão da ADIN ou, então, a data da publicação da Resolução do Senado¹⁵².

Este entendimento foi duramente criticado na doutrina, pois, na verdade, o interesse de agir do contribuinte para o ajuizamento da ação de repetição (ou, ainda, para declaração do direito a compensar) já estava configurado desde o pagamento indevido. De fato, considerando estar diante de tributo indevido, caberia ao sujeito passivo tomar a iniciativa da ação judicial, no prazo do art. 168 do CTN, inclusive para obter, no seu caso concreto, a declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora da exação.

Em outras palavras, o direito de ação nunca esteve a depender da prévia declaração de inconstitucionalidade do tributo considerado indevido. É o que esclarece Eurico Diniz de SANTI¹⁵³:

“(...) a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição. Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição em razão do princípio da *actio nata*. (...) O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito”. (confirmar teor citação, está estranho)

¹⁵²

“PRAZO. TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

1. Nos casos em que há declaração de inconstitucionalidade da exação, o prazo prescricional da ação repetitória tem início com a publicação do Acórdão do Colendo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade. Precedentes.

2. Agravo não provido.” (Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, AgRg no REsp nº 424.123/MA, Rel. Min. Castro Meira, Publicado no DJ em 08.09.03.)

¹⁵³ SANTI, Eurico Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 275/276.

Neste contexto, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, através dos Embargos de Divergência nº 435.835/SC, reafirmando a tese dos “cinco + cinco”, pacificou a jurisprudência da Corte no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não tem o condão de alterar o termo inicial

No nosso entender, e entendimento adotado no REsp nº 435.835/SC está correto, pois, como lembra Leandro PAULSEN¹⁵⁴, “o prazo não se altera em função do fundamento do pedido da repetição.”

Ainda quanto aos julgados do STJ sobre o prazo aplicável à repetição/compensação do indébito, vale registrar, mesmo que isolado, o precedente firmado pela Segunda Turma, no julgamento do AgRg no REsp nº 437.893/AM¹⁵⁵, da relatoria do E. Min. Franciulli Netto. Neste caso, a Turma entendeu que, estando diante de tributo declarado inconstitucional, a natureza da exação teria deixado de ser tributária, motivo pelo qual as normas do CTN seriam inaplicáveis à espécie. Em consequência, o prazo para sua restituição deveria ser aquele previsto no Decreto nº 20.910/32¹⁵⁶. Ao comentar a decisão, Leandro PAULSEN¹⁵⁷, a nosso ver com razão, critica o entendimento adotado,

¹⁵⁴ PAULSEN, op cit., p. 1111.

¹⁵⁵ “AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TAXA DE LICENCIAMENTO PARA IMPORTAÇÃO (TAXA CACEX). PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto n. 20.910/32.

(...)

Agravo regimental a que se nega provimento.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, AgRg no REsp nº 437893/AM, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, Publicado no DJ em 17.05.04)

¹⁵⁶ “Art. 1º - As dividas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.”

¹⁵⁷ “Discordamos do entendimento de que seria aplicável às hipóteses de repetição de tributo dito inconstitucional o prazo comum contra a Fazenda Pública, estabelecido no Dec. 20.910/32, pois a prestação exigida com suporte em lei inconstitucional não seria tributo. Em verdade, nenhum indébito é tributo devido. Do contrário, não seria indébito. Ocorre que o art. 165 e os artigos seguintes, incluindo o art. 168, dispõe justamente sobre os valores que, embora indevidos, tenham sido pagos a título tributário. Esta é precisamente a sua hipótese de

demonstrando que os art. 165 e seguintes do Código Tributário Nacional são aplicáveis para todos os casos em que o recolhimento, apesar de indevido, for feito a título de tributo.

Seja como for, quando já consolidada na jurisprudência o prazo de dez anos a contar do fato gerador (tese dos cinco + cinco), foi editada a Lei Complementar nº 118/05, que, em seu art. 3º, estabeleceu o seguinte:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Ou seja, alterando o entendimento jurisprudencial já consolidado, a Lei Complementar passou a estabelecer que a extinção do crédito tributário, para fins de contagem do termo inicial do prazo do art. 168 do CTN, ocorreria na data do pagamento indevido ou a maior.

Com isto, a chamada tese dos “cinco + cinco” ficou inviabilizada, pois não se poderia mais defender que a extinção do crédito tributário ocorreria somente com a homologação tácita do pagamento, tendo em vista a existência de expresso mandamento legal no sentido de que a extinção, ao menos para fins do prazo do art. 168, ocorreria na data do pagamento.

Apesar do art. 3º da LC nº 118/05 representar clara alteração legislativa, a modificar o prazo decorrente da interpretação conjunta dos arts. 168, I, 150 § 4º e 156, VII do CTN, o art. 4º da referida lei complementar pretendeu aplicar o novo prazo de forma retroativa, sob a justificativa de que se estava diante de lei meramente interpretativa. Veja-se:

“Art. 4º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, in fine, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional.”

incidência. Qualquer que seja o fundamento para afastar a existência da obrigação tributária (pagamento a maior efetuado por simples erro de cálculo, pagamento efetuado forte em instrução normativa ilegal, pagamento efetuado pela incidência de lei inconstitucional), aplica-se sempre o regime de repetição estabelecido pelo CTN.” (PAULSEN, op cit., p. 1113.)

De fato, o art. 106, I do CTN¹⁵⁸ estabelece exceção ao princípio da irretroatividade das normas, autorizando a aplicação pretérita da lei quando se estiver diante de caso de lei interpretativa.

As disposições da Lei Complementar vêm encontrando séria resistência na doutrina, havendo autores que defendem a inconstitucionalidade do próprio art. 3º, ao argumento de que, pelo princípio da separação de poderes, não poderia o legislador pretender alterar o entendimento que o Poder Judiciário fez sobre o termo inicial do prazo do art. 168 do CTN. É o que defende Hugo de Brito MACHADO¹⁵⁹:

“O Código Tributário Nacional é de 1966. Já no final dos anos setenta sustentamos, na primeira edição de nosso Curso, que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ‘não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. (...)’ Nossa tese foi acolhida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como já neste estudo demonstrado. E só depois de firmada pelo Judiciário essa interpretação é que o legislador vem, com a Lei Complementar nº 118, estabelecer o que seria uma interpretação autêntica o legislativa.

Não nos parece seja isto possível. Não pode o Legislativo impor ao Judiciário uma determinada interpretação, sobretudo quando isto significa obrigar o Judiciário a modificar aquela interpretação por ela construída no desempenho de sua atividade típica de intérprete e aplicador da lei.

(...)

Não se venha dizer que nossa tese implicar vedar ao legislador a modificação das leis. Não sustentariamos tamanha sandice. O legislador sempre pode modificar as leis. Essa é sua atividade típica. Mas no exercício da atividade legislativa evidentemente o legislador está limitado pela Constituição, que há de respeitar.

No caso de que se cuida, o legislador poderia ter simplesmente alterado o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Poderia ter dado ao referido dispositivo a seguinte redação: ‘nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data do pagamento’. Assim estaria exercendo sua função típica e não se poderia questionar a validade da nova norma que produziria, para o futuro, os mesmos efeitos buscados com a fórmula, verdadeiramente teratológica, utilizada no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.”

Além de inconstitucional, Sacha Calmon Navarro COELHO e Valter LOBATO apontam para o vazio de normatividade do art. 3º da LC nº 118/05,

¹⁵⁸ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

¹⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 116, maio/2005, p. 67/68.

que não alterou nenhum dispositivo do CTN¹⁶⁰. Sendo assim, as premissas para a aplicação da tese dos “5 + 5” permaneceram inalteradas, pois, mesmo após a LC nº 118/05: a) a extinção do crédito tributário continua a ocorrer apenas após a homologação tácita (art. 150, § 4º); b) o art. 168, I do CTN continua a contar o prazo de cinco anos a partir da extinção do crédito tributário.

Como se pode observar, há sérias ponderações no sentido de que o art. 3º da LC nº 118/05 não logrou modificar o prazo de dez anos estabelecido na jurisprudência, devido à sua inconstitucionalidade e ausência de normatividade.

Seja como for, mesmo que superada a discussão a respeito da efetividade ou não do art. 3º, tem-se que sua aplicação retroativa não pode ser tolerada em nenhuma hipótese, tal como pretendido no art. 4º da LC nº 118/05.

Ora, a norma do art. 3º pretende claramente reduzir o prazo do art. 168 de dez anos a contar do fato gerador (conforme entendimento jurisprudencial

¹⁶⁰ “É lembrar o que consta do art. 168, I, do CTN, principal alvo de toda a discussão. Diz o dispositivo, vale a repetição exaustiva, que o prazo para que não haja preclusão do direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário.

Nesse compasso, sem muito alongar, o crédito tributário se extingue com a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte ou, quando não ocorre tal homologação, pelo simples decurso de prazo, também de 5 (cinco) anos (a partir do fato gerador, quando aplicável o §4º do art. 150, CTN ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de aplicar o art. 173, I também do CTN).

A Lei Complementar 118/2005 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada LC 118/05 (Art. 3º Para efeito de interpretação do [inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966](#) – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o [§ 1º do art. 150 da referida Lei.](#)), fica o questionamento: está dizendo a Lei Complementar 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o parágrafo quarto do artigo 150 do mesmo Código Tributário?

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A), contudo, especificamente seu artigo 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o Capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de ser autoritário e desnecessário.

É evidente que o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos pré-existentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça). (COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. “Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boá-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 117, junho/2005, p. 122/123.)

consolidado) para cinco anos a contar do pagamento. Deste modo, não é difícil concluir que o dispositivo na verdade alterou a legislação até então em vigor, inovando na ordem jurídica, motivo pelo qual não pode ser considerado meramente interpretativo. É que sustenta Lenado PAULSEN¹⁶¹:

“Os Tribunais firmaram posição no sentido de que o prazo para a repetição seria contado da extinção do crédito tributário pela homologação tácita ocorrida após cinco anos da ocorrência do fato gerador. Daí o prazo de 5 anos + 5 anos = 10 anos. Embora nem sempre tenha sido este o entendimento dos tribunais sobre a contagem de tal prazo, certo é que estava consolidado e tinha adequado suporte normativo. Mediante interpretação sistemática do CTN, chegava-se à norma aplicável nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Note-se que a conjugação do art. 168, I do CTN com os artigos 156, VII, e 150 §§ 1º e 4º, do mesmo diploma, revelava norma dos 5 anos + 5 anos. Evidencia-se, assim, que a LC 118/05, ao pretender alterar o termo ‘a quo’ do prazo para repetição, que não mais será o momento da extinção do crédito, mas o momento do pagamento antecipado sujeito ainda à homologação, realmente inovou, alterando a norma jurídica aplicável. Ainda que mantenha intocados o preceito dos artigos 168, I e 156, VII, do CTN, preservado na sua literalidade, alterou a norma jurídica aplicável, o que revela não se tratar de simples lei interpretativa.”

O mesmo defende James MARINS¹⁶², que também observa inovação ao ordenamento jurídico por meio do art. 3º da LC nº 118/05.

Neste particular, vale lembrar que o Código Tributário Nacional foi editado em 1966, sendo a Lei Complementar de 118/05 editada em 2005. Logo, é muito pouco razoável que, depois de quase 40 anos de interpretação recorrente pelo Poder Judiciário, fosse necessária a edição de uma nova lei, meramente interpretativa, para esclarecer o âmbito de aplicação das normas do CTN.

Outrossim, a aplicação imediata e retroativa do novo prazo implicaria violação ao princípio da segurança jurídica, pois surpreenderia os contribuintes que poderiam ser prejudicados simplesmente por confiar na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (o contribuinte pode ter atrasado as medidas para restituição/compensação do indébito, na certeza de que o

¹⁶¹ PAULSEN, op. cit., 1117.

¹⁶² “(...) sob o pretexto de promover ‘interpretação autêntica’ do art. 168, I, do CTN, a LC nº 118/2005 busca obter os efeitos retroativos previstos pelo art. 106 do CTN quando se trate de lei ‘expressamente interpretativa’. Ocorre que, à toda evidência, mais que mera interpretação, o dispositivo produz inovação no sistema jurídico, constituindo-se em gravame intolerável ao princípio constitucional da irretroatividade das leis previsto genericamente no art. 5º, inc. XXXVI da CF88 e particularmente para a matéria tributária, previsto no art. 150, III, ‘a’.” (MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p.440)

prazo era de dez anos a contar do fato gerador, com base nos precedentes pacíficos do Tribunal de Cúpula competente para tratar da matéria).

Ao apreciar o tema, o Superior Tribunal de Justiça, apesar de considerar válido art. 3º da LC nº 118/05, reconheceu não ser possível sua aplicação, justamente por considerar que não se estava diante de lei interpretativa, mas sim de lei a inovar o ordenamento jurídico.

Conseqüentemente, tendo em vista que o art. 4º da referida lei complementar determina a aplicação retroativa do prazo previsto no art. 3º, o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Corte Especial, declarou a inconstitucionalidade do dispositivo, através da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no REsp 644736/PE¹⁶³. Este entendimento passou a ser referência para os Tribunais, tendo o Tribunal

¹⁶³ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AI nos EREsp 644736/PE, Corte Especial, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Publicado no DJ em 27.08.07)

Regional Federal da Segunda Região editado súmula confirmando a inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/05¹⁶⁴.

No entanto, da conclusão pela irretroatividade do art. 3º da LC nº 118/05 restava ainda um segundo aspecto a ser analisado: o novo prazo de cinco anos a contar do pagamento deveria ser aplicado aos pagamentos efetuados após a vigência da referida lei (junho de 2005), ou seria aplicável apenas para as ações ajuizadas, pedidos administrativos de restituição protocolados e declarações de compensação transmitidos antes da LC nº 118/05?

Para o Superior Tribunal de Justiça, o novo prazo seria aplicável apenas aos *pagamentos efetuados* após a LC nº 118/05.

No entanto, a referida Corte, tomando de empréstimo a regra do art. 2.028 do Novo Código Civil¹⁶⁵, que regula a transição dos prazos prescricionais estabelecidos entre o Código Civil de 1916 e o Código Civil de 2002, estabeleceu que, para os pagamentos efetuados antes da LC nº 118, o prazo seguiria o regime previsto na legislação anterior, limitando-se, porém, ao prazo máximo estabelecido na lei nova (que é de cinco anos).

Ou seja, apesar de submetidos a lei anterior, o prazo máximo da prescrição ao qual se submetem os pagamentos anteriores a LC nº 118/05 não poderiam exceder o novo prazo estabelecido no art. 3º.

Este o entendimento consolidado pela Primeira Seção do STJ inclusive ao julgar o REsp 1002932/SP¹⁶⁶, submetido ao rito de recursos repetitivos.

¹⁶⁴ Súmula nº 52: “É inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, por violação ao art. 5º - XXXVI da Constituição Federal.” (Brasil. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Plenário. Publicado no DJ em 07.04.2009)

¹⁶⁵ “Art. 2.028. Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.” (BRASIL. *Código Civil*. [Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

¹⁶⁶ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas

Do ponto de vista prático, tem-se que, quanto aos pagamentos indevidos realizados antes da LC nº 118/05, a adoção da regra de direito intertemporal prevista no art. 2.028 do Código Civil de 2002, com a limitação do prazo em cinco anos a contar da vigência da LC nº 118/05 (ocorrida em junho de 2000), implicou o seguinte: a) pagamentos efetuados em junho de 2000; prazo de dez anos, pois o prazo para repetição/compensação vai até junho 2010; b) pagamentos efetuados em junho de 2001; prazo de nove anos, pois o prazo para repetição/compensação vai até junho 2010; c) pagamentos efetuados em junho de 2002; prazo de oito anos, pois o prazo para repetição/compensação vai até junho 2010; d) pagamentos efetuados em junho de 2003; prazo de sete anos, pois o prazo para repetição/compensação vai até junho 2010; e) pagamentos efetuados em junho de 2004; prazo de seis anos, pois o prazo para repetição/compensação vai até junho 2010.

posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspectiva.

2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESF 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

(...)

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

(...)

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008." BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1002932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, publicado no DJe em 18/12/2009.)

Já para os pagamentos efetuados após junho de 2010, o prazo será sempre de apenas cinco anos, já que efetuados após a vigência do art. 3º da LC nº 118/05.

Particularmente, não vemos qualquer razão para a aplicação, por analogia, do art. 2.028 do Código Civil de 2002 ao caso sob análise.

Não custa lembrar, a prescrição e a decadência no âmbito tributário são matérias que a Constituição Federal colocou sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, *b*), de modo que sua regulação se faz por meio do Código Tributário Nacional.

Deste modo, se o CTN, ou mesmo a Lei Complementar nº 118/05, nada estabeleceu sobre regras de transição em caso de redução ou aumento dos prazos prescricionais e decadenciais, a conclusão é de que não há regra de transição a ser aplicada nestes casos. Isto significa que os fatos jurídicos ocorridos antes do novo prazo prescricional/decadencial estarão submetidos à integralidade do prazo anterior, ao passo que aos fatos jurídicos ocorridos após a nova legislação aplica-se o prazo prescricional/decadencial nela estabelecidos.

Logo, pensamos que, no que se refere a alteração de prazos prescricionais/decadenciais em âmbito tributário, não há nenhuma lacuna a ser preenchida com a invocação analógica de regras de Direito Civil, sobretudo de uma norma que, na verdade, é específica para a transição prazos entre o antigo e novo Código Civil (art. 2.028).

Além do mais, ainda que se pretendesse criar uma regra de transição para os casos de modificação dos prazos de prescrição e decadência no âmbito tributário, tal regra teria que ser veiculada por lei complementar (art. 146, III, *b* da CF/88), sendo inadmissível que lei ordinária pudesse interferir na regulamentação destes prazos.

Por fim, deve ser destacado que a questão da constitucionalidade ou não da aplicação retroativa do novo prazo estabelecido no art. 3º da LC nº 118/05, conforme pretendido pelo seu art. 4º, já chegou ao Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº 566621/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria.

Iniciado o julgamento pelo Plenário, cinco ministros, capitaneados pela Relatora E. Min. Ellen Gracie, votaram pela inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/05, por violação ao princípio da irretroatividade das leis e à segurança jurídica. Contudo, outros quatro ministros seguiram a divergência aberta pelo E. Min. Marco Aurélio, no sentido de que a referida lei complementar é realmente interpretativa, e de que a interpretação correta do art. 168, I do CTN sempre foi a de que o prazo para restituição do indébito é de cinco anos a contar do pagamento indevido. O julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Eros Grau¹⁶⁷.

¹⁶⁷ “Pedido de vista adia julgamento sobre prazo para pedir restituição de pagamento indevido de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Pedido de vista do ministro Eros Grau interrompeu, nesta quarta-feira (5) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 566621, em que se discute a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

O julgamento foi adiado quando cinco ministros já haviam se manifestado pela inconstitucionalidade do artigo mencionado da LC 118 por violação à segurança jurídica, pois teria se sobreposto, de forma retroativa, à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que consolidou interpretação no sentido de que o prazo seria de dez anos contados do fato gerador.

A chamada tese dos "cinco mais cinco", firmada pelo STJ, decorreu da aplicação combinada dos artigos 150, parágrafos 1º e 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. De acordo com interpretação de tais artigos, o contribuinte tinha o prazo de cinco anos para solicitar a restituição de valores, contados do decurso do prazo para homologação, também de cinco anos, mas contados do fato gerador. Com isso, na prática, nos casos de homologação tácita, o prazo era de dez anos contados do fato gerador.

Repercussão geral.

O STF deu ao processo o caráter de repercussão geral. Assim, um grande número de processos versando sobre o mesmo assunto, em tramitação nos mais diversos tribunais, ficam suspensos até a decisão de mérito do STF sobre o tema.

No julgamento de hoje, a relatora, ministra Ellen Gracie, reportou-se ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 605, relatada pelo ministro Celso de Mello, lembrando que, naquela oportunidade, a Suprema Corte assentou que mesmo as leis que se autoproclamam interpretativas estão sujeitas ao crivo do Judiciário.

Analisando o art. 3º da LC 118/2005, a ministra entendeu que o dispositivo não tem caráter meramente interpretativo, pois inova no mundo jurídico, reduzindo o prazo de dez anos consolidado pela jurisprudência do STJ. Assim, descabe dar ao art. 3º aplicação retroativa, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica. Para a relatora, também viola tal princípio a aplicação imediata e abrupta do prazo novo a ações imediatamente posteriores à publicação da LC 118/05. Entendeu, no ponto, que os 120 dias de vacatio legis (adaptação) configuram tempo necessário e suficiente para a transição do prazo maior de 10 anos para o prazo menor de 5 anos, viabilizando, após o seu decurso, a partir de 9 de junho de 2005, a aplicação plena do art. 3º da LC 118/05 às ações ajuizadas a partir de então.

A ministra Ellen Gracie adotou, assim, o entendimento do próprio STF na Súmula 445, em detrimento da aplicação do art. 2.028 do Código Civil. É que, tendo a LC 118/05 estabelecido aplicação retroativa, só caberia eliminar o que é inconstitucional, não havendo lacuna que permita a invocação do art. 2.028.

Quanto à aplicação do novo prazo para os pagamentos anteriores e posteriores a Lei Complementar nº 118/05, a Min. Ellen Gracie destacou ser inaplicável a regra de transição do art. 2.028 do Código Civil de 2002, afirmando ainda que, transcorrida a *vacatio legis* da LC nº 118/05, o novo prazo seria aplicável para todas as ações ajuizadas após sua vigência.

Antes do encerramento do julgamento e da publicação do acórdão, fica prejudicada uma análise mais profunda da decisão.

Por ora, fazemos apenas o registro de que, ao invés de sustentar que o novo prazo do art. 3º da LC nº 118/05 seria aplicável “a todas as ações ajuizadas após a sua vigência”, nos parece que o mais adequado é esclarecer que o novo prazo se aplica apenas para as medidas judiciais e administrativas tomadas pelo contribuinte após a vigência da referida lei complementar. Assim, às ações judiciais, pedidos de restituição e declarações de compensação, protocolados antes do início da vigência da LC nº 118/05, deve ser assegurada a fruição do prazo conforme estabelecido na legislação anterior, ou seja, dez anos a contar do fato gerador do tributo pago indevidamente (tese dos “cinco + cinco”).

3.2.4. Da contagem do prazo na forma do inc. II do art. 168 do CTN.

Conforme foi visto acima, são grandes as divergências sobre o termo inicial do prazo do art. 168, quando contado na forma do inc. I (a partir da data da extinção do crédito tributário).

Em suma, ela considerou inconstitucional a segunda parte do artigo 4º da LC 118/05, por violação à segurança jurídica, entendendo aplicável o novo prazo às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Votaram de acordo com a ministra Ellen Gracie os ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Celso de Mello e Cezar Peluso. Mas, para o ministro Celso, o novo prazo só poderia ser aplicado aos fatos (indébitos) posteriores à vigência da LC 118/05 .

Divergência

O ministro Marco Aurélio foi o segundo a votar e abriu a divergência em relação ao voto da ministra Ellen Gracie. Para ele, a Lei Complementar 118/05 apenas interpreta a regra que já valia – ou seja, a reclamação dos valores pagos indevidamente deve ser feita no prazo de cinco anos segundo o que estaria previsto desde 1966, no CTN.

Ao divergir do voto da relatora, o ministro Marco Aurélio deu razão à União e proveu o RE. Segundo ele, foi o STJ que flexibilizou indevidamente esse prazo para dez anos.

Como ele, votaram os ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia Antunes Rocha e Gilmar Mendes.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícia publicada em 05.05.2010. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 30.07.2010.)

Já o inc. II estabelece o seguinte:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

O âmbito de aplicação do inc. II é reduzidíssimo.

Isto porque o dispositivo estabelece que, havendo decisão administrativa ou judicial, reconhecendo não ser devido o tributo, aberto estará novo prazo para que contribuinte pleiteie sua devolução.

Mas, para que a regra seja aplicada, é preciso que o contribuinte já tenha recolhido o tributo.

Ocorre que, se o contribuinte discorda de uma imposição fiscal, provavelmente irá impugnar a autuação (caso tenha ocorrido), ou, então, irá discutir judicialmente a incidência ou não tributo. Mas, durante este tempo, o tributo não é pago, havendo, no máximo, o depósito judicial.

No entanto, repita-se, o inc. II concede prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo que, apesar de já ter sido pago voluntariamente pelo contribuinte, foi considerado indevido em decisão judicial ou administrativa.

Pode-se imaginar, por exemplo, o caso do contribuinte que ajuizou uma ação anulatória para desconstituir o crédito tributário constituído em auto de infração. Como o tributo ainda não foi recolhido, o pedido da ação é apenas para desconstituição do débito, e não para a restituição daquilo que já tenha sido pago.

No entanto, sem obter medida antecipatória a suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, V¹⁶⁸), e premido pela necessidade de renovar sua certidão de regularidade fiscal, o contribuinte decide recolher o tributo. É bem verdade que, neste caso, poderia ele ter optado pelo depósito judicial, medida pela qual obteria a suspensão na forma do art. 151, II do CTN¹⁶⁹. Contudo, por

¹⁶⁸

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”; [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#) (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

¹⁶⁹

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

razões operacionais (e mesmo de urgência), acabou efetuando o recolhimento do débito.

Este, a nosso ver, o único caso de aplicação do inc. II do art. 168 do CTN: no curso de ação ou processo administrativo que vise afastar a exigência fiscal (e não a devolução de tributo já recolhido), o contribuinte se antecipa à decisão final e faz o recolhimento no curso do processo.

Nesta hipótese, sobrevindo decisão considerando indevido o tributo, terá o contribuinte, na forma do inc. II do art. 168 do CTN, prazo de cinco anos para pleitear a restituição (pela administrativa ou judicial) ou efetuar a compensação.

Contudo, a verdade é que a hipótese acima é bastante incomum, pois, se no curso do processo administrativo ou judicial, o contribuinte se vê obrigado a regularizar sua situação fiscal, a opção, via de regra, é pelo depósito e não pelo pagamento.

Apesar de improvável, há precedente na jurisprudência do STJ em que houve a aplicação do inc. II do art. 168 do CTN. No REsp nº 864204/SP, relatado pelo Min. Luiz Fux, um determinado contribuinte impetrou mandado de segurança para afastar a exigência de IPTU, por se considerar imune (imunidade religiosa). No entanto, após perder a liminar que autorizava o depósito judicial, o contribuinte foi obrigado a efetuar o recolhimento das parcelas vincendas do imposto. Posteriormente, a segurança foi concedida, reconhecendo-se ser indevido o imposto por força da imunidade de que gozava a impetrante.

Neste caso, o Tribunal entendeu que o prazo de cinco anos para o ajuizamento da ação de repetição teria início com o trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu ser indevido o imposto¹⁷⁰.

II – o depósito de seu montante integral.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

¹⁷⁰ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 2º DO DECRETO-LEI Nº 4.597/1942 E 32 E 168 DO CTN. NÃO CONFIGURADA. IPTU. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A decisão definitiva do processo administrativo ou a decisão irrecorrível do processo judicial geram o direito à restituição do contribuinte, que o exerce por meio da ação de repetição de indébito tributário.

2. A concessão de mandado de segurança, que anula lançamento tributário, deflagra novo termo inicial para a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito, nos termos do art. 168, II do CTN.

3. (...)

Por fim, nos casos em que o contribuinte tenha recolhido o tributo antes de qualquer medida judicial ou administrativa para questionar sua exigência, a norma do inc. II do art. 168 não é aplicável. Afinal, nestas hipóteses, deverá o contribuinte buscar normalmente o ressarcimento do indébito, seja por meio de pedido administrativo de restituição, ação de repetição ou ainda compensação. E, para tanto, deverá observar o prazo do inc. I do art. 168 do CTN, isto é, cinco anos a contar do pagamento, conforme legislação em vigor (LC nº 118/05).

3.2.5. Outras questões envolvendo o termo inicial do prazo do art. 168 do CTN: retenção na fonte, tributo quitado via compensação, e pagamento decorrente de conversão de depósito judicial.

Em algumas situações, a fixação do termo inicial do prazo do art. 168 torna-se mais difícil.

É o caso, por exemplo, dos tributos retidos na fonte.

Como se sabe, há duas hipóteses de tributação na fonte: a) tributação definitiva na fonte, em que o imposto incide direta e exclusivamente sobre o pagamento efetuado; 2) tributação antecipada e precária por meio de retenção na fonte.

Um exemplo de tributação definitiva na fonte é o caso do IRRF incidente sobre receitas decorrentes de aplicação financeira¹⁷¹, pois, neste

4. O reconhecimento judicial da imunidade tributária do contribuinte acarreta na desconstituição da obrigação tributária e na constituição de dívida da Fazenda Pública em relação ao mesmo,

referente ao recolhimento indevido, demarcando novo dies a quo para a contagem do prazo de prescrição da ação de repetição.

5. In casu, o contribuinte, entidade religiosa, impetrou mandado de segurança em face da cobrança indevida do IPTU de 1991, obtendo provimento positivo, com transitado em julgado em 30.07.97. Considerando que recolhera a 1ª parcela antes da impretração e da 6ª à 10ª entre a cassação da liminar e o recurso de apelação, manejou ação de repetição de indébito tributário, em 18.11.98, caso em que, em respeito à unicidade do crédito tributário e por manter-se o mesmo sub judice durante o período anterior à sua anulação, não incidiu a prescrição sobre as parcelas recolhidas. Inteligência do art. 165 c/c 168, II do CTN.

(...)

9. Recurso especial desprovido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp nº 864204/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, publicado no DJ em 30.03.09)

¹⁷¹ “Art. 36. Os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1993 serão tributadas,

caso, o imposto incide exclusivamente sobre o pagamento recebido pelo contribuinte, de forma que não há nenhum ajuste posterior. Na hipótese, o fato gerador do imposto é realizado instantaneamente.

Já um exemplo de tributação na fonte por antecipação é a que ocorre com a retenção do imposto de renda sobre o salário recebido mensalmente pelo empregado: neste caso, o empregador retém e recolhe o IRRF, no entanto, o valor recolhido por antecipação será objeto de ajuste a ser feito pelo empregado no final do exercício. No caso, o fato gerador do IRPF somente se realizará ao final do exercício, quando então serão apuradas todas as receitas e deduções previstas na legislação.

Deste modo, considerando que, antes da LC nº 118/05, o prazo para restituição/repetição do indébito era de dez anos do fato gerador, qual seria o prazo aplicável no caso do imposto indevidamente retido na fonte?

No caso dos tributos sujeitos à tributação definitiva na fonte, o prazo seria de dez anos a contar do fato gerador do tributo retido. Neste caso, repita-se, a o fato gerador realiza-se instantaneamente quando do recebimento da receita por parte do contribuinte.

No caso dos tributos cuja retenção é apenas mera antecipação do imposto devido ao final do exercício, como ocorre com o IRPF e o IRPJ, a situação é um pouco mais complexa, pois o fato gerador do tributo somente ocorre ao final do exercício.

Nesta situação, como fato o gerador do tributo pago indevidamente somente se realiza no final do exercício, o prazo de dez anos – nos termos da legislação anterior à LC nº 118/05 – teria início apenas no final do exercício, e não no momento da retenção. Este foi o entendimento adotado pela Primeira Seção do STJ, no EREsp 289398/DF¹⁷².

exclusivamente na fonte, na forma da legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta lei.)” (BRASIL. Lei 8.541 de 23 de dezembro de 1992. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

¹⁷² “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA COMPLEXA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. VERBA HONORÁRIA.

A retenção do imposto de renda na fonte configura mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado pela Constituição Federal, é anual.

Já para os tributos em que o momento da retenção da fonte se confunde com o fato gerador, como é o caso do IOF, o prazo se conta a partir da retenção, conforme decidido no REsp nº 641897/PE¹⁷³.

O entendimento acima adotado pelo STJ é referendado por Leandro PAULSEN¹⁷⁴, para quem a retenção na fonte é irrelevante para a contagem do prazo do art. 168 do CTN, pois o que realmente importa é fato gerador (lembre-se que antes da LC nº 118/05, prevalecia o entendimento de que o prazo para restituição/compensação era de dez anos a contar do fato gerador do tributo pago indevidamente).

Contudo, após a LC nº 118/05, que estabeleceu que o prazo do art. 168 se conta a partir da data do pagamento indevido, como fica a questão do termo inicial da contagem do prazo para os casos de tributo indevido retido na fonte?

No caso dos tributos em que a retenção na fonte é definitiva (tributação exclusiva), não há maiores dificuldades, pois a retenção se confunde com o próprio pagamento, de modo que o prazo de cinco anos se inicia na data da retenção.

Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando se verifica o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

"No caso de antecipação (como é o imposto de renda na fonte), em regra, o que se passa é uma presunção, tendo em vista fortes indícios de que o indivíduo irá estar sujeito à existência de um dever. (...) Então, antecipa-se o pagamento diante da presunção imposta pelo ordenamento jurídico. Porém, não se pode criar uma ficção de renda. Portanto, na medida em que se antecipa, necessariamente deve haver um acerto de contas" (Marçal Justen Filho, 'Periodicidade do Imposto de Renda I', in Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 22).

No imposto de renda descontado na fonte, o lançamento é feito por homologação. Dessarte, aplica-se à espécie a regra geral do prazo prescricional aplicada aos tributos sujeitos à homologação, no sentido de que a extinção do direito de pleitear a restituição ocorrerá após 05 (cinco) anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais 05 (cinco) anos da homologação." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, EREsp nº 289398, Rel. Min. Franciulli Netto, publicado no DJ em 02.08.04)

¹⁷³ "Conseqüentemente, o prazo para pleitear a restituição do IOF, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos, contados a partir da retenção indevida na fonte, acrescidos de mais um quinquênio, computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp nº 641897/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, publicado no DJ em 21.03.05)

¹⁷⁴ "Retenção na Fonte: Irrelevância para contagem do prazo. A retenção não é termo 'a quo' para a contagem do prazo para repetição ou compensação, não suspende nem interrompe o prazo." (PAULSEN, op. cit., p. 1118)

Já nos casos em que a retenção na fonte é mera antecipação do tributo devido ao final do exercício, a situação se complica. Afinal, a lei complementar está a determinar expressamente que o prazo se conta a partir do pagamento.

Ocorre que, como já foi dito, o pagamento decorrente da retenção ainda não é definitivo, pois isto só acontecerá com a entrega da declaração de ajuste.

Deste modo, apesar da interpretação literal indicar que o termo inicial do prazo do art. 168, I do CTN, após a LC nº 118/05, é a data do pagamento (retenção), a interpretação sistemática do dispositivo, em conjunto com as demais normas do ordenamento que tratam dos tributos retidos na fonte, nos parece indicar que o termo inicial do prazo de cinco anos é a data da entrega da declaração de ajuste, ocasião na qual ter-se-á por definitivo o pagamento do tributo parcialmente antecipado através da retenção.

Ressalte-se que não se está aqui a defender que prazo seria de dez anos a contar do fato gerador do tributo pago indevidamente (o que ocorria antes da LC nº 118/05), mas apenas que o termo inicial do prazo de cinco anos será a data da entrega da declaração de ajuste do contribuinte, que liquida e apura de forma definitiva o tributo devido no período.

Outra hipótese que vale ser citada é o caso dos tributos quitados por meio de conversão de depósito em renda (administrativo ou judicial).

Por exemplo, até pouco tempo, as legislações fiscais previam o chamado depósito recursal para fins de admissão do recurso do contribuinte à segunda instância administrativa (recurso voluntário). Na maior parte das legislações, exigia-se o depósito prévio de 30% do valor autuado.

Mantida a exigência na esfera administrativa, por sua vez, as legislações determinavam a conversão imediata do depósito em pagamento, havendo, assim, a quitação parcial do débito.

Nesta hipótese, entendemos que o prazo para se pleitear a devolução do tributo parcialmente quitado através da conversão do depósito recursal terá início tão somente na data em que a conversão em renda for efetivada.

Antes disto, não há pagamento propriamente dito, mas apenas depósito, que se transformará em pagamento justamente com a conversão. E tanto é assim que o mero depósito não extingue o crédito tributário, o que só ocorre com a sua conversão, nos termos do art. 156, VI do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
VI - a conversão de depósito em renda;”

Que a conversão do depósito constitui modalidade de pagamento não há dúvidas. Deste modo, se o pagamento decorrente da conversão do depósito em pagamento for indevido, certamente o contribuinte terá o direito a sua devolução¹⁷⁵, sendo a data da efetiva conversão o termo inicial do prazo de cinco anos previsto no art. 168, I do CTN.

A mesma lógica serve também para os depósitos judiciais convertidos em renda. É bem verdade que, na maior parte dos casos, a conversão acontece após o trânsito em julgado de decisão que confirma a exigibilidade do tributo. No entanto, por orientação jurisprudencial do STJ, mesmo nos casos em que processo é extinto sem julgamento de mérito o depósito judicial vem sendo convertido em renda em favor da Fazenda Pública. Nestes casos, feita a conversão como meio de extinção do crédito tributário, caso o contribuinte considere indevido o pagamento realizado, poderá ajuizar ação para repetição do indébito/compensação, no prazo de cinco anos, tendo como marco inicial deste prazo a data da conversão do depósito em pagamento.

Por último, é preciso lembrar dos casos em que a quitação do tributo é feita através de compensação.

A compensação é forma de pagamento indireto, e está prevista no Código Tributário Nacional como meio de extinção do crédito tributário (art.

¹⁷⁵ “TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - AGENTE MARÍTIMO - SÚMULA 192/TFR - DEPÓSITO - CONVERSÃO EM RENDA - MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.

1. Se o aresto recorrido apresenta a devida explicitação de fundamento suficiente para manter o provimento judicial, a prestação jurisdicional mostra-se suficiente para os termos do art. 535, I e II do CPC.

2. A conversão em renda de depósito efetuado na instância administrativa é forma de extinção do crédito tributário e enseja restituição dos valores se inexistente obrigação tributária que lhe albergue.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp 1186229/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Publicado no DJ em 17.06.10)

156, II). Sendo assim, o tributo quitado por meio do encontro de contas, se for indevido, é passível de restituição, ou mesmo de ser utilizado como crédito em compensação futura.

Mas como fica a questão da contagem do prazo para restituição/compensação quando o contribuinte quita um tributo indevido através de compensação?

Conforme exposto no item 4.1, há dois regimes de compensação vigentes em âmbito federal: a) o do art. 66 da Lei nº 8.383/91, segundo o qual o contribuinte registra em sua escrita fiscal a compensação que está sendo realizada, podendo ser esta compensação glosada através de auto de infração a ser lavrado pela autoridade fiscal no prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN; b) o do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 10.637/02), segundo o qual o contribuinte transmite uma declaração de compensação, que extingue o débito compensado sob condição de ulterior homologação pela autoridade administrativa.

Em ambos, a compensação tem efeitos extintivos imediatos em relação ao débito compensado. Mas há uma diferença: a) no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, a extinção do débito é definitiva, e somente haverá sua cobrança caso seja efetuado um lançamento de ofício para glosar a compensação; b) já no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a extinção do débito compensado é precária, pois precisa ser confirmada através de uma decisão administrativa que homologue a compensação; caso esta decisão não seja proferida no prazo estabelecido na legislação, haverá então a homologação tácita, que também confirmará a extinção do débito compensado.

Como se pode verificar, no regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a extinção definitiva do débito fiscal por meio da compensação não ocorre de forma imediata, pois fica a depender de sua homologação expressa (por decisão da autoridade administrativa) ou tácita (pelo decurso do tempo). E tanto isto é verdade que a extinção do débito compensado pode ser desfeita, caso a compensação não seja homologada pelo Fisco.

Neste quadro, entendemos que, na compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o termo inicial do prazo do art. 168 para eventual repetição ou

compensação do débito extinto pelo encontro de contas será a data em que a compensação for considerada homologada, seja pelo despacho decisório da autoridade fiscal, seja por decisão proferida pelos órgãos julgadores administrativos em sede de recurso apresentado pelo contribuinte (manifestação de inconformidade ou recurso voluntário).

Na mesma linha, caso se configure a homologação tácita da compensação pela ausência de despacho decisório proferido pela autoridade administrativa no prazo regulamentar (a princípio, cinco anos a contar da transmissão da declaração da compensação, art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96), o termo inicial o prazo do art. 168, I do CTN será o dia em que se configurar a homologação tácita da compensação.

Antes disto (homologação expressa ou tácita da compensação), não se pode falar em pagamento definitivo do débito compensado, motivo pelo qual este não poderá ser objeto de restituição ou compensação em favor do contribuinte.

Já no caso da compensação efetuada pelo regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o pagamento efetuado através da compensação é definitivo, salvo em caso de posterior auto de infração com a finalidade de glosar o encontro de contas e exigir o tributo não compensado.

Por isso, entendemos que, no caso de quitação de tributo através de compensação realizada nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o termo inicial para a contagem do prazo do art. 168 será a data da entrega da declaração fiscal, pois é nesta data que se considera realizado o pagamento definitivo.

Contudo, caso a compensação venha a ser afastada por lançamento de ofício, evidentemente que a restituição do débito compensado não poderá ter prosseguimento, pois aí não haverá débito pago indevidamente a ser devolvido ao contribuinte (na verdade, haverá débito em aberto a ser pago pelo sujeito passivo).

3.3. Do prazo do art. 169 do CTN.

Pelo que já foi dito, o contribuinte, que considerar ter efetuado recolhimento indevido de tributo, poderá: a) fazer o pedido administrativo de restituição; b) ajuizar diretamente ação de repetição; c) efetuar a compensação; d) ajuizar ação para que, reconhecido o pagamento indevido, seja declarado o direito à compensação.

O Código Tributário Nacional, no entanto, prevê um roteiro no qual o contribuinte deveria primeiro requerer administrativamente a restituição, no prazo do art. 168:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#))

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Caso fosse negada a restituição pela autoridade administrativa, caberia ao contribuinte, então, ajuizar “ação anulatória da decisão administrativa”, no prazo de dois anos. Veja-se:

“Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

Pela sistemática do Código, portanto, haveria primeiro um prazo decadencial de cinco anos para o requerimento administrativo (art. 168), seguido do prazo prescricional para ajuizamento de ação contra a decisão administrativa indeferir a restituição (art. 169)¹⁷⁶.

Destaque-se que, conforme já abordado anteriormente, apesar de previsto no Código Tributário Nacional, este roteiro de prévio pedido

¹⁷⁶ “PRESCRIÇÃO - EXECUÇÃO. A ação de execução segue, sob o ângulo do prazo prescricional, a sorte da ação de conhecimento, como previsto no Verbete nº 150 da Súmula desta Corte, segundo o qual "prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação". PRESCRIÇÃO - RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS - DUALIDADE. A norma do artigo 168 do Código Tributário Nacional, reveladora do prazo prescricional de cinco anos, é aplicável em se verificando o ingresso imediato no Judiciário. Tratando-se de situação concreta em que adentrada a via administrativa, não se logrando êxito, o prazo é de dois anos, tendo como termo inicial a ciência da decisão que haja implicado o indeferimento do pleito de restituição.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ACO 408 – Embargos à execução AgR/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Publicado no DJ em 27.06.03.)

administrativo seguido de ação judicial não precisa ser seguido pelo contribuinte que, se entender adequado, pode ajuizar diretamente a ação de repetição de indébito.

Esta possibilidade decorre da garantia constitucional de livre acesso ao Poder Judiciário¹⁷⁷, tão logo se configure lesão ou ameaça a lesão de direito¹⁷⁸.

De fato, tão logo seja efetuado o recolhimento indevido, nasce para o contribuinte o direito à devolução do indébito, ao passo que nasce para o Fisco o dever de restituí-lo. Desta forma, se o Fisco não devolve imediatamente o tributo pago de forma indevida, configurada estará a lesão ao direito de restituição do contribuinte, independentemente de prévio requerimento administrativo.

É por isso que não há necessidade de se procurar a via administrativa antes da ação judicial: ocorrido o pagamento indevido, surge para o contribuinte o interesse de agir, a legitimar a propositura da ação judicial (seja ela de restituição ou de declaração do direito à compensação)¹⁷⁹.

O ingresso direto no Judiciário, alias, é até recomendável, quando se estiver diante de situação na qual já se saiba que o Fisco não reconhece a ilegalidade ou a inconstitucionalidade do tributo considerado indevido. Especialmente para fins de compensação, nestes casos é mais seguro obter o prévio reconhecimento judicial dos créditos, para que o contribuinte faça, sem sustos, o encontro de contas.

¹⁷⁷ “Art. 5º, XXV: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL. Constituição Federal. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

¹⁷⁸ Ives Gandra MARTINS, ao tratar da necessidade do prévio pedido de restituição administrativo antes da ação de repetição, assim se manifestou: “Admitindo a Constituição Federal, por seu art. 5º, XXXV que todas as questões possam ser levadas de imediato ao Poder Judiciário, não há necessidade de recurso administrativo prévio.” (MARTINS, op. cit., p. 177)

¹⁷⁹ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. PREQUESTIONAMENTO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. INTERESSE DE AGIR.

3. Para a ação de restituição de indébito do Adicional do Imposto de Renda, uma vez declarada sua inconstitucionalidade, o não-esgotamento da via administrativa não redundará no reconhecimento da falta de interesse de agir, não sendo a prévia postulação administrativa imprescindível a seu ingresso em juízo.

4. Recurso especial conhecido e improvido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 182.513/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/03/2005, publicado no DJ em 09/05/2005 p. 322)

Além de não precisar efetuar o prévio requerimento administrativo, caso o contribuinte tenha optado por fazê-lo, poderá desistir do pleito e partir direto para ação judicial, caso ainda não tenha sido proferida decisão pela autoridade administrativa.

Evidentemente, se na pendência do pedido administrativo o contribuinte buscar a tutela judicial, o pleito administrativo ficará prejudicado, pois a decisão judicial, por ser cogente, prevalecerá sobre a decisão administrativa. Isto, aliás, ocorre na discussão do lançamento tributário, pois se o contribuinte ajuíza ação para desconstituir o crédito tributário, automaticamente abrirá mão da esfera administrativa.

Registre-se, entretanto, no caso de desistência do pedido administrativo e posterior ajuizamento da ação judicial, é preciso que esta seja ajuizada dentro do prazo do art. 168 do CTN, sob pena de prescrição.

Por outro lado, há duas situações em que, efetuado o pedido administrativo de restituição, o contribuinte necessariamente terá que aguardar o final da esfera administrativa, para então partir para a ação judicial, a ser ajuizada no prazo do art. 169 do CTN. São elas: a) quando já houver sido proferida decisão administrativa negando o pedido de restituição; b) quando, apesar de ainda não ter sido proferida a decisão administrativa, já houver transcorrido o prazo do art. 168 do CTN (cinco anos a contar do pagamento indevido, nos termos da LC nº 118/05), sem que o contribuinte tenha desistido da esfera administrativa e ajuizado a ação de repetição.

Com efeito, o art. 169 estabelece o prazo de dois anos para o ajuizamento de ação que vise reformar a decisão administrativa que indeferir pedido de restituição.

Sendo assim, uma vez indeferido o pedido administrativo, o prazo do art. 169 do CTN deverá ser necessariamente observado pelo contribuinte, caso este deseje rediscutir a matéria no âmbito judicial, pois se trata de prazo prescricional expressamente previsto no Código Tributário.

É importante observar ainda que o art. 169 fala em ação “anulatória de decisão administrativa”, isto é, ação que vise afastar, superar, reformar o ato

decisório da autoridade administrativa que deixou de reconhecer o direito de crédito do contribuinte.

Certamente, se o pedido de restituição foi feito, a autoridade fiscal, por meio de decisão fundamentada (sob pena de nulidade), terá que deduzir as razões pela quais entende pela inexistência de pagamento de indevido apto a ser restituído.

Neste caso, para que se possa reconhecer o direito de crédito em favor do contribuinte, é preciso que o Poder Judiciário, caso provocado dentro do prazo previsto na legislação, examine se os motivos invocados pela autoridade administrativa estão ou não corretos, de modo a concluir se o sujeito passivo tem ou não direito à restituição.

É preciso, portanto, que a ação judicial enfrente a decisão administrativa, demonstrando as razões pelas quais ela é incorreta. Assim sendo, não basta o ajuizamento de uma ação de repetição genérica, sem confrontar de maneira efetiva a decisão administrativa que negou o pedido de restituição¹⁸⁰.

A nosso ver, a norma do art. 169 do CTN é absolutamente correta ao falar em anulação da decisão administrativa, pois o direito de restituição do contribuinte não poderá ser reconhecido sem que antes sejam superadas as razões apontadas pela administração pelo seu indeferimento.

Conseqüentemente, como o Código estabeleceu um prazo prescricional para o ajuizamento desta ação que vise superar a decisão administrativa, nos parece claro que, uma vez indeferido o pedido administrativo, o contribuinte terá necessariamente que observar o prazo e as condições fixadas no art. 169, caso deseje buscar judicialmente o seu direito de restituição.

Deve-se esclarecer ainda que, apesar da ação judicial se voltar contra a decisão administrativa, entendemos que o contribuinte, ao ajuizar a ação no prazo do art. 169, deverá ir além, demonstrando por todas as formas a existência e quantum do tributo a ser restituído.

¹⁸⁰ “Aplica-se o prazo de dois anos em se tratando de pretensão de repetição de valores cuja repetição já tenha sido indeferida administrativamente. Efetivamente, repetição judicial, em tal situação, pressupõe anulação da decisão administrativa denegatória.” (PAULSEN, op. cit., p. 1071)

É que, em muitos casos, o simples afastamento da decisão administrativa não implicará o reconhecimento automático do direito de crédito.

Veja-se por exemplo o caso em que o contribuinte formula perante à administração pedido de restituição de créditos de pagamento indevido de COFINS, decorrentes do alargamento da base de cálculo da contribuição pela Lei nº 9.430/96, no valor de R\$ 100.000,00. Ao analisar o pleito, a autoridade administrativa, sem fazer nenhum exame quanto ao montante ou existência dos pagamentos, alega não haver pagamento indevido, pois o alargamento da base de cálculo da contribuição seria legítimo.

Neste caso, entendemos que, ajuizada a ação no prazo do art. 169 do CTN, o contribuinte, além de pedir a anulação da decisão administrativa em razão do equivocado entendimento jurídico adotado pela autoridade fiscal, deverá fazer a prova da existência e do montante do crédito pleiteado.

Isto porque, depois de afastada as razões administrativas que levaram ao indeferimento, caberá ao Poder Judiciário aferir se o contribuinte tem ou não o direito à restituição postulada. Nada impede que o juízo, mesmo reconhecendo o equívoco da decisão administrativa quanto à constitucionalidade do tributo recolhido, julgue improcedente a ação por uma outra razão, como, por exemplo, pela inexistência de comprovação do recolhimento indevido.

Outrossim, como já foi dito, mesmo que tenha feito o pedido administrativo, o contribuinte poderá desistir do pleito e partir para ação judicial, desde que não tenha sido proferida decisão administrativa. Entretanto, será preciso que esta ação judicial seja ajuizada antes do término do prazo do art. 168 do CTN.

Um exemplo ajudará na compreensão. O contribuinte efetuou pagamento a maior de PIS, em julho de 2005. Considerando que o pagamento foi realizado após a LC nº 118/05, o prazo para pleitear a restituição, seja por meio da esfera administrativa ou judicial, será de cinco anos a contar da data em que realizado o pagamento indevido. Observando este prazo, o contribuinte apresenta pedido administrativo de restituição, em junho de 2007. Em setembro de 2010, sem que tenha sido proferida decisão administrativa quanto

ao pedido de restituição, o contribuinte abre mão da via administrativa e ajuíza ação de repetição de indébito. Neste cenário, como a ação foi ajuizada após cinco anos do pagamento indevido (julho de 2005), estará prescrito o direito do autor de requerer judicialmente a restituição do indébito, nos termos do art. 168, I do CTN (interpretado conforme o art. 3º da LC nº 118/05).

É de observar que, sem que tenha ocorrido decisão administrativa, o simples pedido administrativo não suspende o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição. Por outro lado, se houver decisão administrativa, aí então um novo prazo prescricional, de dois anos, será aberto para o ajuizamento da ação anulatória, conforme disposto no art. 169 do CTN.

Neste contexto, vale ainda aproveitar o exemplo acima, com pequenos ajustes, para a análise de uma outra situação.

Neste sentido, imagine-se que o contribuinte não tenha desistido da esfera administrativa. Indeferido o pedido de restituição pela autoridade fiscal, em decisão proferida em setembro de 2010, o contribuinte, em outubro do mesmo ano, ajuíza ação anulatória contra a decisão administrativa. Nesta hipótese, como a ação foi ajuizada dentro do prazo de dois anos previsto no art. 169 do CTN, a ação do contribuinte não estará prescrita, ainda que, na data do ajuizamento, já tenha transcorrido mais de cinco anos desde o pagamento indevido (julho de 2005).

É por isso que, feito o pedido administrativo dentro do prazo do art. 168, I do CTN, mas não tendo sido proferida decisão dentro deste mesmo prazo, o contribuinte terá necessariamente que aguardar a decisão administrativa para ajuizar ação anulatória no prazo do art. 169, tendo em vista que não mais poderá ajuizar a ação de repetição direta por força da prescrição.

Destaque-se ainda que o prazo de dois anos do art. 169 do CTN terá como marco inicial a data em que o contribuinte for intimado da decisão administrativa *definitiva*.

É que, no âmbito da Receita Federal, indeferido o pedido de restituição pela autoridade administrativa (despacho decisório), o contribuinte poderá,

conforme autorizado pela IN 900/08¹⁸¹, apresentar o recurso denominado manifestação de inconformidade, que será julgado pela Delegacia da Receita Federal de Recursos (1ª Instância administrativa). Mantida a decisão, poderá o contribuinte interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – 2ª Instância administrativa), tudo na forma do Decreto nº 70.235/72. Por fim, se estiverem configurados os requisitos do art. 37, §2º, II do referido Decreto, poderá ainda ser interposto o recurso especial administrativo.

Sendo assim, apenas após o final da discussão administrativa é que terá curso do prazo do art. 169 do CTN, a contar da data da intimação da decisão definitiva. Não obstante, caso o contribuinte não utilize dos recursos previstos na legislação, o prazo terá início com a intimação da decisão administrativa (despacho decisório) que indeferiu o pedido de restituição, já que esta será definitiva pela falta de recurso.

Por fim, se a interpretação da norma do caput do art. 169 do CTN não apresenta maiores dificuldades, o mesmo não se pode dizer da norma veiculada em seu parágrafo único. Veja-se outra vez:

“Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

Apesar da difícil redação, o que o art. 169 estabelece é que, ajuizada a ação pelo contribuinte no prazo do art. 169, um novo prazo se inicia, a contar da citação do Réu.

Mas este prazo seria para quê?

Não fica claro no dispositivo, mas, ajuizada ação, caberá ao Judiciário efetuar o julgamento. Por isso, a doutrina entende que este prazo seria para o julgamento da ação, o que torna a norma do parágrafo único ainda mais absurda, pois se trata de tarefa exclusiva do Poder Judiciário, da qual o

¹⁸¹ “Art. 66. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

contribuinte não tem qualquer ingerência. Daí a razão das duras críticas feitas por Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁸² ao dispositivo:

“O parágrafo único do art. 169 é de uma desfaçatez sem tamanho. É modalidade de prescrição intercorrente, já não mais da ação, mas do processo, em inteiro descompasso com a realidade. Trata-se, em verdade, de absurdo privilégio processual em prol da Fazenda Pública, contra o princípio da isonomia. Correndo por metade a prescrição, mesmo após a intimação (rectius: citação) do representante judicial da Fazenda Pública, tem-se que prescreveria o direito do autor em um ano, na melhor das hipóteses, após a citação, à falta de sentença. Em rigor, o autor só poderia ser responsabilizado pelas delongas processuais a seu cargo. A inércia ou a morosidade do Judiciário não podem ser a ele debitadas. Ruborizados, com louvável pudor, os representantes judiciais da Fazenda não fazem uso do deslavadamente iníquo parágrafo único do art. 169, salvo raríssimas exceções, invariavelmente repelida pelos juízes.”

Já Hugo de Brito MACHADO¹⁸³ propõe que o dispositivo deve ser interpretado no sentido de que este prazo, reiniciado por metade, somente seria aplicável quando houvesse demora no trâmite processual decorrente de fato imputável ao autor da ação.

Apesar de concordarmos que a interpretação proposta pelo professor pernambucano seja a única possível para salvar o dispositivo, nos parece que não é esta a regra prevista no parágrafo único, que não está a imputar ao contribuinte-autor apenas o ônus da demora decorrente de seus atos.

Daí porque concordamos com Paulo de Barros CARVALHO¹⁸⁴, que, verificando ser impossível a entrega da prestação jurisdicional no prazo estabelecido no parágrafo único do art. 169 do CTN, denuncia a inconstitucionalidade do dispositivo por violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição: “O enunciado normativo que se contém nesse parágrafo único é, no nosso entender, uma regra inconstitucional, por contrariar grosseiramente o art. 5º, XXXV da Carta Magna”.

De fato, estabelecer um prazo que impossibilita a adequada prestação jurisdicional, é o mesmo que negar o direito de ação.

Visto que o prazo do parágrafo único do art. 169 do CTN está relacionado com a prolação da sentença na ação ajuizada pelo contribuinte,

¹⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por homologação: decadência e prescrição*, 2ª ed. São Paulo, Dialética, 2002, p. 45

¹⁸³ MACHADO, 2008, op. cit., p. 207.

¹⁸⁴ CARVALHO, 2004. op. cit., p. 459.

uma outra pergunta deve ser feita: qual seria este prazo para a decisão final do processo?

Ao que parece, seria o prazo prescricional que restou ao contribuinte, reduzido pela metade. Ou seja, se o contribuinte demorou um ano para ajuizar a ação contra a decisão administrativa, e sendo de dois anos o prazo previsto no art. 169 do CTN, haveria um saldo remanescente de um ano; contudo, como o parágrafo único estabelece que este prazo se conta pela metade, o prazo para que a ação fosse julgada seria de seis meses.

Ora, a norma é tão absurda que não há muito o quê dizer.

Mas, seja como for, a verdade é que, por veicular norma absolutamente inconstitucional, o parágrafo único do art. 169 do CTN praticamente não é aplicado, talvez até em função da dificuldade de se entender o comando legal.

3.3.1. Inaplicabilidade do prazo do art. 169 do CTN à compensação.

Já foi visto que, no nosso entender, a compensação está diretamente ligada ao direito de restituição, razão pela qual o prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado para os casos de compensação.

Por outro lado, o mesmo não ocorre com o prazo do art. 169 do CTN, que se aplica à compensação em razão de sua total inadequação ao instituto.

Para chegar a esta conclusão, é importante resgatar que a compensação é um direito potestativo do contribuinte, que pode ser exercitado independentemente de autorização administrativa.

Conforme já foi dito, há hoje dois regimes de compensação no âmbito federal: a) o do art. 66 da Lei nº 8.383/91 (atualmente restrita à compensação das contribuições previdenciárias); b) o do art. 74 da Lei nº 9.430/96. (vide item 4.1)

No primeiro regime, o do art. 66 da Lei nº 8.383/91, autoriza-se o contribuinte a efetuar imediatamente a compensação, por sua conta e risco, independentemente de autorização do Fisco. Ademais, não há maiores formalidades para esta compensação: basta o contribuinte registrar em sua declaração fiscal (GFIP) o encontro de contas.

Neste regime, caso o Fisco, ao auditar as declarações fiscais da empresa, discordar da compensação realizada, deverá ele promover o lançamento de ofício (no prazo do art. 150, § 4º), para cobrar o débito indevidamente quitado por meio da compensação.

No segundo regime, o do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte também está autorizado a efetuar de plano a compensação, sem nenhum tipo de autorização prévia da Receita Federal. Todavia, exige-se do contribuinte um ato de formalização específico da compensação, qual seja, a transmissão de uma declaração de compensação.

Por sua vez, transmitida a referida declaração de compensação, o débito compensado será considerado extinto, até ulterior análise da autoridade administrativa. Se esta for positiva ao contribuinte, a compensação será homologada, confirmando-se a extinção do débito, a contar da data da transmissão da declaração de compensação. Se, no entanto, a autoridade entender irregular o encontro de contas, a compensação será não homologada, de modo que o débito compensado tornar-se-á exigível.

O que se deve destacar é que, tanto no regime da lei nº 8.383/91 quanto no regime da lei nº 9.430/96, a compensação efetivamente extingue, de imediato, um débito fiscal. É bem verdade que esta extinção é precária, pois pode ser desfeita em caso de lançamento de ofício para glosar a compensação ou em caso despacho decisório no sentido de não homologá-la. No entanto, não se pode negar o efeito extintivo imediato da compensação.

Desta realidade o que se extrai é que, sendo a compensação afastada pela autoridade fiscal, por meio do lançamento de ofício ou de sua não homologação, a consequência será a cobrança do crédito tributário (débito fiscal) quitado por meio do encontro de contas.

Esclarecido este ponto, volta-se agora à sistemática idealizada pelo legislador do Código Tributário Nacional quanto à restituição do indébito.

Como foi visto, a aplicação conjunta do art. 168 e 169 do CTN indica o prévio pedido administrativo de restituição, que, se for indeferido, demandará por parte do contribuinte o ajuizamento da ação “anulatória” da decisão administrativa, no prazo de dois anos.

Contudo, no caso acima, se a referida ação judicial não for proposta pelo contribuinte, a única consequência será a perda do seu direito à devolução do indébito.

Ocorre que a situação na compensação é completamente diferente.

Indeferida a compensação na via administrativa, a autoridade fiscal, após o julgamento dos recursos do contribuinte (§§ 7º a 11 do art. 74 da lei nº 9.430/96¹⁸⁵), iniciará os procedimentos para a exigência do débito irregularmente compensado, inscrevendo-o em dívida ativa para fins de ajuizamento da execução fiscal no prazo do art. 174 do CTN¹⁸⁶.

Como se pode observar, não homologada a compensação, a ação a ser ajuizada pelo contribuinte será voltada para afastar a cobrança do débito fiscal compensado, sob a alegação de regularidade do encontro de contas realizado na esfera administrativa.

Em outras palavras: o pedido da ação judicial será a *extinção do débito fiscal objeto da compensação*.

A compensação, ou ainda, o direito à compensação, não será o objeto do pedido da ação judicial, e servirá apenas como fundamento do pleito, na

¹⁸⁵ “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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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-ão 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)” (BRASIL. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

¹⁸⁶ “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

medida em que, para que possa pleitear a extinção do débito compensado, o contribuinte deverá primeiro demonstrar a existência de seus créditos bem como o seu direito de efetuar o encontro de contas.

A alegação de compensação, portanto, estará situada na *causa de pedir* da ação judicial, e não no pedido. Nesta ação decorrente da não homologação da compensação, não se pede a declaração do direito de compensar determinado indébito, mas sim que, reconhecido este direito (e a existência do crédito, que é pressuposto para o direito de compensar), seja considerado extinto o débito fiscal por conta do encontro de contas realizado na esfera administrativa.

E é justamente em razão desta particularidade da compensação que não há espaço para a aplicação do art. 169 do CTN.

Ora, indeferida a compensação no âmbito administrativo, terá o Fisco o prazo prescricional de cinco anos do art. 174 do CTN para promover a execução fiscal. Durante todo este período, o débito ficará em aberto, o que levará o contribuinte a sofrer com as restrições decorrentes de sua irregularidade fiscal, como inclusão de seu nome do CADIN e impossibilidade de renovação de sua CND.

Por isso, não homologada a compensação, terá o sujeito passivo interesse de agir a justificar o ajuizamento da ação que vise afastar a cobrança do débito compensado, medida esta que é normalmente adotada pelos grandes contribuintes.

Mas mesmo que assim não faça, isto é, que não promova por sua iniciativa a discussão judicial a respeito da validade da compensação realizada, poderá o contribuinte *invocar o direito e a regularidade da compensação como matéria de defesa nos embargos a serem opostos contra a execução fiscal ajuizada pela Fazenda Pública*.

Como se pode observar, a ação movida pelo contribuinte contra a não homologação da compensação se assemelha em muito com os embargos a serem eventualmente opostos, em caso de ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Pública. Em ambas, o contribuinte buscará afastar a cobrança do débito fiscal, sob a alegação de validade da compensação realizada.

Evidentemente, as ações não são idênticas, pois os embargos voltam-se à extinção da execução fiscal (e conseqüentemente, do débito fiscal), ao passo que a ação ajuizada pelo contribuinte buscaria a extinção direta do débito compensado.

Diante desta realidade, a questão que se levanta é a seguinte: se para os embargos opostos contra a execução fiscal não há que falar no prazo do art. 169 do CTN, como invocá-lo para a ação de iniciativa do contribuinte?

Em nosso entender, não há qualquer possibilidade de se pretender a aplicação do prazo do art. 169 do CTN para a ação ajuizada pelo contribuinte contra o indeferimento da compensação, justamente porque ele poderá questionar tal indeferimento a qualquer momento, quando da oposição dos embargos à execução ajuizada para a cobrança do débito compensado.

Entretanto, o fato do prazo do art. 169 não ser aplicável à ação judicial contra a não homologação da compensação não significa que o contribuinte, ao realizar a compensação, não tenha que observar o prazo do art. 168 do CTN.

Como já foi demonstrado, este prazo do art. 168 do CTN se aplica inteiramente às compensações, e tem natureza decadencial, pois se refere ao direito potestativo do contribuinte de extinguir uma dívida fiscal com créditos decorrentes do pagamento indevido de tributo.

Exercido o direito no tempo hábil, não há nenhum outro prazo a correr contra o contribuinte, mesmo em caso de indeferimento administrativo da compensação. Afinal, repita-se, não homologada a compensação, o prazo que passará a correr será o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal (art. 174 do CTN), prazo este a correr contra a Fazenda Pública.

Em síntese, para que seja válida, a compensação terá que ser efetuada pelo contribuinte no prazo do art. 168 do CTN, pois, do contrário, haverá a decadência do seu direito. E, na esfera judicial, seja por meio de ação direta do sujeito passivo ou em embargos à execução fiscal, caso o juízo identifique que o contribuinte não respeitou o prazo do art. 168 ao realizar o encontro de contas, deverá ele afastar a compensação realizada, dando continuidade à

cobrança a cobrança da Fazenda Pública quanto ao débito indevidamente compensado.

Importante registrar também que a ação que visa extinguir débito fiscal decorrente de compensação indeferida administrativamente não se confunde com a ação ajuizada pelo contribuinte, na qual se pleiteia que, reconhecida a existência do indébito, seja declarado o direito de compensação. Nesta última, o ajuizamento é feito antes do encontro de contas, sendo que tal ajuizamento deve ser feito no prazo do art. 168 do CTN, pois, para que seja reconhecido o direito à compensação, é preciso antes reconhecer a existência do prévio direito à restituição (vide item 3.1.1). Já na primeira ação, o ajuizamento é feito depois de realizada a compensação, e não está adstrita ao prazo do art. 168 ou 169 do CTN.

3.3.2. Da correta interpretação do art. § 3º do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80).

Tendo em vista que o tema dos embargos foi suscitado no tópico acima, é necessário que se esclareça qual o âmbito de aplicação do § 3º do art. 16 da LEF¹⁸⁷, cujo teor é o seguinte:

“Art.16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

(...)

§ 3º. Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo das de suspeição, incompetência e impedimento, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.”

Como se percebe, o dispositivo não autoriza que o contribuinte suscite direito à compensação para fins de afastar a cobrança do débito executado.

De fato, a leitura apressada do dispositivo pode indicar que não se pode alegar a extinção do débito executado por conta de compensação efetuada pelo contribuinte. Entretanto, não é esta a interpretação correta.

Como será visto no item 3.4.3.2, para que a compensação possa ser efetuada pelo contribuinte, é preciso que haja lei expressa de cada ente

¹⁸⁷ BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.

federado instituindo esta modalidade de extinção do crédito tributário. E, quando a LEF foi editada, em 1980, a compensação ainda não havia sido instituída, nem mesmo no âmbito federal.

Sendo assim, por não haver autorização legal, os contribuintes não podiam efetuar a compensação, ainda que dispusessem de créditos contra a Fazenda Pública.

Deste modo, se a compensação não era permitida, os contribuintes não poderiam invocá-la em embargos à execução como matéria de defesa. Nesta hipótese, inclusive, a alegação de compensação por parte do contribuinte – resistência ao pagamento do débito executado sob a alegação de que Fazenda Pública também lhe deve - assemelhar-se-ia à reconvenção, que foi igualmente vedada pelo § 3º do art. 16 da lei nº 6.830/80.

Mas o tempo passou e a compensação foi inserida, ao menos no âmbito federal, como forma de extinção da dívida fiscal.

E tal compensação passou a ser direito do contribuinte, a ser exercido por sua conta e risco, independente de prévia autorização da Fazenda Pública.

Diante desta nova realidade, os contribuintes passaram a fazer uso desta modalidade de extinção do crédito tributário, prevista nos arts. 66 da lei nº 8.383/91, 74 da lei nº 9.430/96 e 156, II do CTN.

Deste modo, tendo o contribuinte exercido previamente o seu direito à compensação, caso este não venha a ser admitido em decisão administrativa, nada impede que ele alegue, nos embargos, que o débito cobrado não pode ser exigido, pois foi objeto de compensação indevidamente rechaçada pela autoridade administrativa. Nesta hipótese, caberá ao juízo dos embargos analisar se a compensação foi ou não válida, examinando se o contribuinte dispunha dos créditos, se foi observado o prazo do art. 168, I quando do encontro de contas, etc. Apenas após esta análise da regularidade da compensação realizada pelo sujeito passivo é que o juízo poderá concluir se o débito executado é ou não devido.

A conclusão, portanto, é a de que o contribuinte, se não tiver efetuado de forma correta o prévio encontro de contas, não poderá resistir à execução sob a alegação genérica de que dispõe de créditos contra a Fazenda Pública.

Poe outro lado, se o contribuinte dispunha de créditos e efetuou a compensação de forma correta, poderá ele suscitar a compensação como matéria de defesa.

Este o entendimento de Leandro PAULSEN¹⁸⁸, ao afirmar que “a lei nº 6.830/80 impede a invocação do direito à compensação após ajuizada a Execução Fiscal. Compensação já realizada pelo contribuinte, entretanto, pode ser invocada para dizer da incerteza e iliquidez do título”,

Este mesmo entendimento, diga-se, vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça¹⁸⁹.

¹⁸⁸ PAULSEN, op. cit., p. 1145,

¹⁸⁹ “PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA JÁ EFETUADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 16, § 3º, DA LEF, C/C OS ARTIGOS 66, DA LEI 8.383/91, E 73 E 74, DA LEI 9.430/96.

1. A compensação tributária adquire a natureza de direito subjetivo do contribuinte, desde que haja a concomitância de três elementos essenciais: (i) o crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; (ii) o débito do fisco, como resultado de ato administrativo de revogação, anulação ou reforma; de decisão administrativa; ou de decisão judicial; e (iii) a existência de lei específica editada pelo ente competente, que autorize a compensação, ex vi do artigo 170, do CTN.

2. Deveras, o § 3.º do artigo 16, da Lei de Execução Fiscal (Lei n.º 6.830/80), proscreeve, de modo expresso, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado.

3. Entrementes, referido óbice restou superado por esta Corte Superior, em decorrência do advento da Lei n.º 8.383/91, pelo que se considera lícita a discussão acerca da compensação já efetuada e extintiva do crédito tributário, também nos embargos à execução, desde que se trate de crédito líquido e certo, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação, bem como quando existente lei específica permissiva da compensação (Precedentes: REsp n.º 438.396/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 28/08/2006; REsp n.º 611.463/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 25/05/2006; REsp n.º 720.060/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 19/02/2005; REsp n.º 785.081/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 21/11/2005; e REsp n.º 624.401/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 15/08/2005).

4. A alegação da extinção da execução fiscal ou da necessidade de dedução de valores pela compensação total ou parcial, respectivamente, impõe que esta já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e a certeza do título executivo, o que se deduz da interpretação conjunta dos artigos 170, do CTN, 714, do CPC, e 16, § 3º, da LEF.

(...)

6. In casu, cuida-se de embargos à execução fiscal ajuizados em 31.10.2002, nos quais se aduziu que as compensações efetuadas pela embargante (com fulcro em decisão trãnsita em julgado que reconheceria a existência de indébito tributário, ante a declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF) restaram inteiramente glosadas pelo Fisco, tendo sido objeto de lançamento tributário e posterior inscrição em dívida ativa, cuja respectiva certidão embasou o executivo fiscal embargado.

7. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à

Por último, deve-se deixar registrado o entendimento de Hugo de Brito MACHADO, para quem o § 3º do art. 16 da LEF sempre foi inconstitucional. Isto porque, no seu entender, o direito à compensação tem assento direto na Constituição Federal, e nunca dependeu de lei prévia para ser exercido. Por esta razão, se o direito à compensação é um direito automático, extraído diretamente da Carta Magna, não poderia ser restringido, como feito no dispositivo da lei nº 6.830/80.

3.4. Da compensação no Código Tributário Nacional.

Após o exame dos dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam do direito à restituição do indébito, no qual alguns temas ligados à compensação já foram abordados, passa-se agora ao exame dos dispositivos do Código que tratam da compensação, quais sejam, art. 156, II e art. 170 e 170-A do CTN.

3.4.1. A compensação como modalidade de extinção do crédito tributário – art. 156, II do CTN.

O ponto de partida para o exame da compensação no Código Tributário Nacional é o art. 156 do CTN, que estabelece as modalidades de extinção do crédito tributário, entre as quais se encontra a compensação:

- “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
- I - o pagamento;
 - II - a compensação;
 - III - a transação;
 - IV - remissão;
 - V - a prescrição e a decadência;
 - VI - a conversão de depósito em renda;

execução fiscal, a fim de elidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário (in casu, as Leis 8.383/91 e 9.430/96).

8. Recurso especial desprovido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 970.342/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, publicado no DJe em 01/12/2008.)

- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- X - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Como lembra Aliomar BALEEIRO¹⁹⁰, em obra escrita antes da inclusão do inc. XI no art. 156 do CTN (dação em pagamento), “arrolando as dez modalidades de extinção do crédito tributário no art. 156, o CTN, nos oito primeiros casos, serve-se de institutos e conceitos do Direito Privado, no mesmo sentido em que este os criou e estruturou (CTN, arts. 109 e 110)”.

No entanto, apesar de serem oriundos do Direito Privado, os institutos arrolados no art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário podem sofrer alterações no âmbito tributário, como já demonstramos no item 3.4.1, com suporte nas lições da Professora Misabel DERZI¹⁹¹. Neste particular, já adiantamos que, em relação à compensação, a regulação do instituto no âmbito tributário apresenta algumas características próprias, que diferem da compensação regulada pelo Código Civil.

Dando prosseguimento, a primeira das modalidades de extinção do crédito tributário elencadas no art. 156 do CTN é o pagamento, até por ser esta a modalidade natural de extinção das obrigações.

A segunda modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do CTN é a compensação, que nada mais é do que uma modalidade de pagamento indireto, através da qual se extinguem dívidas mútuas entre credores recíprocos.

Portanto, no caso da compensação tributária, que envolve a relação Fisco-contribuinte, a compensação irá extinguir simultaneamente: a) o crédito tributário (dívida do contribuinte para com a Fazenda Pública); e b) o indébito (dívida da Fazenda Pública para com o contribuinte)¹⁹².

¹⁹⁰ BALEEIRO, op. cit. p 855.

¹⁹¹ Ibid., p. 899.

¹⁹² “(...) a compensação é fenômeno manifestamente híbrido, pois que supõe a inevitável preexistência de duas relações-base, em cujo bojo a posição dos sujeitos encontrar-se-ão

Como se pode perceber, ainda que seja através da oposição de uma dívida a outra, a compensação efetivamente implica o adimplemento da obrigação tributária, e por isso mesmo o art. 156, II do CTN a prevê como uma modalidade de extinção do débito fiscal.

Vale destacar ainda que, conforme observado por Jaime MARINS¹⁹³, a compensação do indébito no âmbito federal, tal qual regida atualmente pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, em muito se assemelha ao pagamento antecipado efetuado no âmbito do lançamento por homologação (que também é modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, VII do CTN). De fato, como será visto no 4.3.2, a compensação efetuada pelo contribuinte, apesar de extinguir imediatamente o débito fiscal, fica submetida a posterior homologação pela Receita Federal, sendo que apenas após esta homologação (expressa ou tácita), é que o crédito tributário estará definitivamente extinto. A situação, portanto, é parecida com o que ocorre com o pagamento antecipado nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pois a extinção definitiva do crédito tributário pago antecipadamente fica a depender da homologação pela autoridade fiscal.

Em síntese, o Código Tributário Nacional expressamente prevê a compensação como meio de extinção do crédito tributário, de modo que esta, se realizada de acordo com as leis autorizadas de cada ente da federação, tem o mesmo efeito liberatório do pagamento efetuado em dinheiro.

invertidas, uma tendente a fulminar a outra. Pois é exatamente isso que faz da compensação tributária uma modalidade extintiva das obrigações tributárias completamente diferente das demais anunciadas pelo art. 156 do Código Tributário Nacional: nela, compensação, o direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) e o dever jurídico do contribuinte (crédito tributário) desaparecem (desaparecendo, via de consequência, a própria obrigação tributária) porque anulados pela existência de um débito do Fisco e de um correspectivo crédito do contribuinte.” (CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, n. 94, jul/2003, p. 106)

¹⁹³ “(...) no atual sistema, o regime jurídico aplicado é o do lançamento homologatório, que é condição resolutória da extinção do crédito tributário compensado, assim como lançamento homologatório o é nos casos de pagamento antecipado, chamado pelo Código tributário Nacional como autolancamento, também é condição resolutória da extinção mediante pagamento. Isso significa que a compensação tributária, ainda que por mera autodeclaração formalizada através de Declaração de Compensação, passa a ser uma forma de extinção do crédito tributário, sob ulterior condição resolutória homologatória.” (MARINS, op. cit., p. 301)

3.4.2. Aspectos gerais da compensação tributária – Art. 170 do CTN.

A compensação volta a ser tratada no Código Tributário Nacional em seu art. 170, da seguinte forma:

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

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

Como se pode observar, o art. 170 do CTN não institui a compensação como forma de extinção do crédito tributário, mas apenas deixa a critério do legislador ordinário a implementação e regulamentação do instituto no âmbito de cada ente federal.

Apesar desta delegação feita pelo Código, é preciso lembrar que a compensação é tema ligado à extinção da obrigação tributária, matéria que, de acordo com o art. 146, III, *b* da CF/88¹⁹⁴, deve receber tratamento por meio de lei complementar.

Sem aprofundar aqui sobre a função da lei complementar de normas gerais em matéria tributária, nos parece que a preocupação do legislador constituinte, ao exigir lei complementar para tratar de temas como obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência, foi a de que estes institutos recebessem tratamento semelhante em todo o âmbito nacional.

¹⁹⁴

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”
(BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

Por isso se pode falar em função padronizadora das normas gerais de direito tributário, que servem promover a unificação dos institutos tributários comuns às três ordens da Federação¹⁹⁵.

Em decorrência desta relevante função, tem-se que, se determinada matéria se enquadra dentre aquelas para as quais a Constituição Federal determinou o tratamento por lei complementar, tem-se que apenas a lei complementar poderá dela tratar, sendo vedado ao legislador complementar, *a priori*, delegar a disciplina da matéria ao legislador ordinário¹⁹⁶.

¹⁹⁵ “Praticamente a matéria inteira da relação jurídico tributária se contém nos preceitos supratranscritos. Diz-se que ali está a epopéia do nascimento, vida e morte da obrigação tributária. Se juntarmos a tais ‘normas gerais’ o conteúdo (e aqui não se discute se são ou não excedentes) do atual Código Tributário Nacional, teremos uma visão bem abrangente do que são normas gerais de Direito Tributário. A grande força da União como ente legislativo em matéria tributária resulta de que o Senado, através de resoluções, fixa bases de cálculo e alíquotas de vários tributos da competência de estados e municípios, e de que, através de normas gerais, o Congresso Nacional desdobra as hipóteses de incidência e, muita vez, o quantum debeatur desses tributos, exercitando controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação no território nacional. A vantagem está na unificação do sistema tributário nacional, epifenômeno da centralização legislativa. De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções, etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos dicionários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 122.)

¹⁹⁶ Sobre o tema, é apropriada a lição de Alberto XAVIER, na qual o autor, ao analisar questão envolvendo as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, concluiu ser inconstitucional a delegação feita pelo CTN à lei ordinária, pois se estava diante de matéria relacionada à norma geral de direito tributário, nos termos do art. 146, III, b, da CF/88. Confira-se:

“Uma especificidade do problema da garantia recursal em matéria tributária resulta no fato de a Constituição submeter a reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, b, o estabelecimento de normas gerais em matéria de ‘obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária’. Ora, no que concerne ao ‘crédito’, inegavelmente a matéria mais relevante é a relativa à suspensão da sua exigibilidade, versada pelo art. 151 do CTN, cujo incisos II e III determinam, respectivamente, que suspendem a exigibilidade do crédito tributário ‘o depósito do seu montante integral’ e ‘as reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo tributário’.

(...)

Tal obstáculo reside em que, tendo a Constituição de 1988, submetido à reserva de lei complementar a matéria relativa ao ‘crédito tributário’ (e, portanto, a concernente à suspensão de sua exigibilidade, ex vi do art. 146, III, b), isso significa que a única fonte competente para regular a matéria é a lei complementar, vedada a possibilidade de remissão ou reenvio para fontes, como lei ordinárias que não obedeçam aos requisitos constitucionais de lei complementar.

A competência para legislar sobre ‘crédito tributário’ é reservada e indelegável. Só a lei complementar pode versar sobre essa matéria e deve versá-la de modo exaustivo e integral, vedada a delegação a outras fontes de direito diferenciadas em função do princípio da

Como se sabe, o papel de fixar as normas gerais em matéria tributária é hoje exercido pelo Código Tributário Nacional que, apesar de ter sido editado sob a forma de lei ordinária, foi recepcionado pela atual ordem constitucional com o status de lei complementar. Deste modo, especificamente quanto à compensação, é o art. 170 do Código que cumpre a função de norma geral do instituto.

Como será visto, além de delegar à lei ordinária a instituição e a regulação da compensação, o art. 170 do CTN fixa um núcleo mínimo de regras que deverá ser observado pela legislação dos entes federação que vierem a instituir a compensação com forma de extinção do crédito tributário.

Quanto à instituição da compensação por meio de lei ordinária, andou bem o Código Tributário Nacional, pois sua aplicação no âmbito dos entes da federação vai depender da situação fiscal de cada um deles.

Entretanto, quanto à questão da delegação à lei ordinária para a regulação do instituto, algumas ponderações devem ser feitas.

De fato, o papel da lei complementar de normas gerais tributárias é fixar os parâmetros centrais dos institutos envolvidos com a exigência dos tributos, parâmetros estes que deverão ser seguidos por todos os entes da federação.

No caso da compensação, efetivamente, pode-se dizer que o art. 170 do CTN fixou os parâmetros mínimos que necessariamente terão que ser seguidos nas leis de cada ente da federação. São eles: a) a compensação será feita com créditos do sujeito passivo; b) tais créditos deverão ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

No entanto, apesar deste “núcleo mínimo” que pode ser identificado no art. 170, entendemos que o Código Tributário Nacional foi econômico demais ao fixar as normas gerais referentes à compensação. A nosso ver, normas como as que exigem ou não a prévia autorização administrativa para a realização da compensação, prazo para sua apreciação, suspensão da exigibilidade do débito enquanto pender o exame da compensação, entre outras, deveriam ser tratadas pelo Código, de modo a receber tratamento uniforme em todos os entes federados.

hierarquia ou da competência, como são as leis ordinárias.” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 210/212.)

Suficiente ou não, o fato é que o art. 170 do CTN traz um conteúdo mínimo a ser observado pelas leis de cada ente da federação.

Por outro lado, uma vez respeitado este núcleo mínimo, terá o legislador local amplos poderes para estabelecer condições, critérios e restrições à compensação no âmbito dos tributos de sua competência.

3.4.3. A instituição da compensação tributária.

Em linha com o que dissemos acima sobre, a compensação, para que possa ser realizada pelo contribuinte, depende de prévia instituição por meio de lei de cada ente da federação.

Contudo, para que se possa confirmar esta conclusão, é preciso antes analisar se na Constituição Federal há ou não norma expressa que garanta ao contribuinte o direito de efetivar a compensação do indébito tributário, independentemente de sua instituição através de lei ordinária.

É o que será visto no item abaixo.

3.4.3.1. O direito à compensação e a Constituição Federal.

De fato, há importantes autores que defendem que o direito à compensação do indébito tributário decorre diretamente da Constituição Federal, razão pela qual pode ser exercido pelo contribuinte independentemente da existência ou não de leis ordinárias que a autorizem.

De um modo geral, estes autores apontam o princípio da moralidade administrativa¹⁹⁷, a garantia do direito de propriedade¹⁹⁸ e o Estado Democrático de Direito como fontes diretas do direito à compensação.

¹⁹⁷ “A exclusão da compensação, seja diretamente ou por via oblíqua consubstanciada na exigência de formalidades descabidas, de tão absurda, é desprovida não só do amparo jurídico, mas também e especialmente do amparo na moralidade. Qualquer que seja a concepção de moral que se adote entre as vigentes no mundo civilizado, ninguém encontrará apoio para a pretensão de receber seus créditos sem pagar os seus débitos.” (MACHADO, 2005, op. cit., p. 490)

¹⁹⁸ “Assim, admitir que inexistente direito à compensação contra a Fazenda Pública é admitir que esta não está obrigada a respeitar o direito de propriedade de seu credor, ou que este não pode ser exercido contra a Fazenda Pública.” (Loc. cit.)

Quanto a este último ponto, é lembrado que o Estado, em suas relações obrigacionais, coloca-se no mesmo plano do particular. Sendo assim, como nas relações privadas a concomitância de dívidas implica a compensação legal, independentemente da vontade das partes, o mesmo deve ocorrer com as dívidas do Estado. Em um Estado de Direito, portanto, não há motivos que justifiquem a proteção das dívidas da Fazenda Pública, colocando-as em situação privilegiada se comparadas as dívidas dos particulares.

O mais enfático defensor da sede constitucional direta do direito à compensação é Hugo de Brito MACHADO¹⁹⁹, que aponta pelo menos cinco fundamentos constitucionais para o direito à compensação: cidadania, justiça, isonomia, propriedade e moralidade administrativa

“O direito de compensar é decorrência natural da garantia do direito de propriedade, que a Constituição expressamente assegura, combinada com os princípios constitucionais, entre os quais se destacam, o da moralidade, o da isonomia, e o da razoabilidade. Seria absurdo pretender que alguém, sendo devedor, e também credor, da mesma pessoa, pudesse exigir daquela o pagamento de seu crédito, sem que estivesse também obrigado a pagar o seu débito. A compensação é na verdade um efeito inexorável das obrigações jurídicas. Deste contexto não se pode excluir a Fazenda Pública.”

Prosseguindo, MACHADO²⁰⁰ afirma que, sendo a compensação uma categoria geral de direito, e sendo o Brasil um Estado de Direito, não há justificativa plausível para sua não aplicação – automática - contra o Estado. Qualquer tentativa que pretenda impedir ou restringir à compensação das dívidas fiscais é autoritária, como autoritário era o art. 1017 do Código Civil de 1916 (que expressamente afastou a compensação prevista no CC para as dívidas fiscais), pois editado em período em que não se via o Estado como sujeito de direitos e obrigações.

Por vias mais ou menos parecidas, outros autores também concluem no sentido de que o direito à compensação decorre diretamente da Constituição Federal. São os casos de Alexandre Macedo TAVARES²⁰¹, Otacílio Dantas CARTAXO²⁰² e Aroldo Gomes de MATTOS²⁰³.

¹⁹⁹ Ibid. p. 487/488.

²⁰⁰ Ibid., p. 490.

²⁰¹ “Com arrimo na indispensável interpretação lógico-sistemática dos preceitos constitucionais, dúvidas nem receio devemos ter em admitir que o direito à compensação (ressarcimento) do que foi pago indevidamente ao Erário, a título de tributo, é conseqüência lógico-natural de uma série de regras principiológicas encartadas em nossa Norma

Apesar de reconhecermos os sólidos argumentos utilizados pela doutrina que defende que o direito à compensação decorre diretamente da Constituição, sendo por isso mesmo auto-aplicável, discordamos deste entendimento.

É que, no nosso entender, os princípios da moralidade administrativa, proteção ao direito de propriedade, e Estado de Direito não são, por si só, suficientes para a caracterização automática do direito à compensação do indébito.

Na verdade, pensamos que tais princípios garantem de forma indiscutível o direito do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente, mas isto não garante que esta restituição seja feita através da compensação.

Ora, que aquele que pagou tributo indevidamente tem o direito à devolução daquilo que foi pago não há dúvidas. Este direito decorre do princípio da legalidade da tributação (só há tributo devido se estiver previsto em lei válida), da moralidade (vedação ao enriquecimento sem causa) e da propriedade (o montante entregue ao estado sem justa causa pertence ao patrimônio do contribuinte, que deve ser restabelecido)²⁰⁴.

Fundamental, a saber: a) princípio da estrita legalidade tributária (CRFB/88, art. 5º, C/C o art. 150, I); b) princípio da moralidade pública (CRFB/88, art. 37, *caput*); c) da garantia ao direito de propriedade (CRFB/88, art. 150, IV); d) da vedação ao confisco (CRFB/88, art. 150, IV); e e) da responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros (CRFB/88, art. 37, parágrafo 6º), fruto da teoria do risco administrativo.” (TAVARES, 2006, op. cit., p. 30)

²⁰² “O instituto da compensação retira seu fundamento da Carta Magna. Dessarte, nenhuma norma infraconstitucional pode, de maneira válida, negar esse direito, seja direta ou indiretamente. O direito de compensar é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, combinado com o princípio constitucional da isonomia.” (CARTAXO, Otacílio Dantas. “Natureza Jurídica na norma contida no art. 170-A do CTN”, in TÔRRES, Heleno Taveira et. al. coord. *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 184)

²⁰³ Ao tratar do direito à compensação, Gomes de MATTOS afirma o seguinte: “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. 5ºc/c o 150, I), do direito de propriedade (idem, art. 37) e da responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros (idem, art. 37, § 6º c/c o art. 159, do CC).” (MATTOS, Aroldo Gomes de. “Ação de Repetição de Indébito: Possibilidade de Opção pela Compensação e o Prazo para seu Exercício” in ROCHA, Valdir de Oliveira coord. *Problemas de Processo Judicial Tributário*, 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998, p.21)

²⁰⁴ Marco Aurélio GRECO²⁰⁴ vai além, e reconhece não só o direito à restituição como defende que a devolução deveria ser feita de ofício pela Administração, invocando para tanto, além dos princípios já mencionados acima, o princípio da eficiência administrativa. Veja-se:

“Relativamente ao tema deste estudo e diante da pergunta que lancei quanto a haver um dever jurídico de devolver o valor constatado como indevido pelo fisco, não há muito o que acrescentar, posto ser conclusão pacífica que a legalidade (agora vista com a amplitude acima

Portanto, não temos dúvida em afirmar que o direito à restituição do tributo pago indevidamente decorre diretamente da Constituição, sendo inclusive desnecessária a existência de lei infraconstitucional para que este direito possa ser implementado.

Por outro lado, como já dissemos anteriormente, embora o direito à compensação seja um desdobramento do direito à restituição, a verdade é que com ele não se confunde²⁰⁵.

Por isso, o fato do direito à restituição ter assento direto da Constituição não faz com que o direito à compensação também o tenha. De mesmo modo, o fato do direito à restituição poder ser efetivado sem lei infraconstitucional não significa que o mesmo ocorra com a compensação. Neste ponto, vale conferir o entendimento de Marcelo Fortes de CERQUEIRA²⁰⁶:

“Tendo origem no próprio texto supremo (princípio da estrita legalidade), o direito do particular à devolução das quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos não poderá ser vedado, nem restringido, nem condicionado, por nenhum dispositivo de ordem infraconstitucional. (...) Já quanto à compensação tributária, a perspectiva é diversa. O direito subjetivo à compensação, que apenas nasce quando presentes tanto a obrigação tributária

exposta) é condição e limite da ação administrativa, inclusive no âmbito tributário. Assim, na medida em que se constata a ocorrência de um pagamento indevido, a manutenção dos respectivos montantes em mãos do fisco configura hipótese de ilegalidade continuada.

De fato, ilegal não é apenas cobrar algo sem fundamento jurídico suficiente (ilegalidade da cobrança) tendo por objeto um ato pontualmente considerado; ilegal é também manter os respectivos valores consigo sabendo de sua falta de fundamento jurídico.”

(...)

“Assim, obedecer ao princípio da moralidade é enxergar o destinatário da norma; é assumir uma responsabilidade perante ele; não é cometer uma injustiça mediante a simplista invocação de um legalismo míope.

Por isso, uma vez constatada pelo fisco a existência de um pagamento indevido, a atitude moral a assumir perante o outro (contribuinte) consiste em tomar a iniciativa para devolver os montantes indevidamente arrecadados.

Se, juridicamente, aguardar a iniciativa do contribuinte já seria omitir-se no cumprimento do dever jurídico que lhe cabe, permanecer inerte na expectativa de que o contribuinte tome a iniciativa é conduta, além de tudo, incompatível com a diretriz constitucional que emana do princípio da moralidade administrativa. É impor ao destinatário um ônus ainda maior, não pelas pelo respectivo desembolso, mas também pelo retardamento na respectiva devolução.” (GRECO, Marco Aurélio. “Devolução ex ofício de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativa no âmbito da função tributária” in DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008, p. 12 e 24)

²⁰⁵ Além de ser forma de implementação do direito à restituição, a compensação é também uma modalidade de extinção do crédito tributário. Logo, direito à restituição e direito à compensação são categorias distintas, ainda que o segundo esteja vinculado ao primeiro.

²⁰⁶ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. “Extinção da Obrigação Tributária: COMPENSAÇÃO e Repetição de Indébito” in SANTI, Eurico Marcos Diniz de, coord. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 400.

quanto a obrigação de devolução do indébito (sendo inclusive disciplinado pela lei ordinária vigente à época), não tem sede constitucional. O princípio da estrita legalidade, fundamento remoto do direito à repetição, não implica o direito à compensação tributária, nem se poderá sustentar que esta última teria respaldo nos primados da razoabilidade e da moralidade administrativa, dada a elevada carga de subjetivismo e vaguidade neles presentes. Em outras palavras, não consiste o direito à compensação numa exigência impostergável do Sistema Constitucional Tributário.”

Realmente, a própria complexidade da compensação – a envolver a quitação de dívidas mútuas, entre elas o crédito tributário – impede que o direito à compensação seja um direito automático do texto constitucional, a ser exercitado sem a intermediação de lei específica. Ao contrário, é preciso que haja lei estabelecendo as condições e os limites da aplicação do instituto.

É importante esclarecer, contudo, que, ao afirmarmos que não há na Constituição um direito absoluto à compensação do indébito, não se está a defender que a compensação viole o texto constitucional. Muito pelo contrário, a compensação efetivamente se harmoniza com uma série de princípios constitucionais, sendo inclusive um meio de atribuir eficácia imediata ao direito de restituição, que, sem o encontro de contas, poderá levar anos para ser cumprido pela Fazenda Pública.

O que pretendemos deixar claro, portanto, é que não vemos diretamente na Constituição nenhuma norma que garanta de forma expressa ao contribuinte o direito à compensação do indébito²⁰⁷. Conseqüentemente, caso esta não venha a ser implementada pela legislação infraconstitucional, não poderá o contribuinte pleitear a sua realização, sob a alegação de que o direito à compensação é uma garantia constitucional auto-aplicável.

Registre-se, por fim, que a norma do art. 78 do ADCT²⁰⁸ autoriza expressamente a compensação de tributos com a utilização de precatórios

²⁰⁷ No mesmo sentido, José MÖRSCHBÄCHER, que, ao apontar as diferenças entre o direito à compensação e à restituição, afirma que “não há um direito absoluto do cidadão à compensação tributária, porquanto os fins do Estado exige a realização da receita pública. O direito do cidadão, inquestionável, mesmo porque de base constitucional, é o de receber de volta aquilo que pagou indevidamente, constituindo-se o pedido de restituição, ou a ação de repetição, o seu mecanismo natural.” (MÖRSCHBÄCHER, op. cit., p. 270).

²⁰⁸ “Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão

vencidos e não pagos (poder liberatório). Sendo assim, por haver previsão direta na Constituição Federal, não há necessidade de lei do ente federado para que esta compensação seja realizada pelo contribuinte (é a própria Constituição que a determina). Entretanto, esta regra é específica para a compensação de precatórios, motivo pelo qual não aproveita à compensação do indébito tributário.

3.4.3.2. Necessidade de lei ordinária para a instituição da compensação tributária.

Visto que a Constituição Federal, por si só, não garante ao contribuinte o direito à compensação do indébito, deve-se agora examinar qual é o veículo próprio para instituição da compensação.

Como já foi visto, o Código Tributário Nacional, apesar de prever a compensação como uma das modalidades da extinção do crédito tributário, deixa cargo da lei local a sua implementação. Como lembra Misabel DERZI²⁰⁹, “o art. 170 do Código Tributário Nacional não concede compensação genérica ou individual em relação a nenhum tributo federal, estadual ou municipal. Como norma geral, tal como dispõe para a moratória, a remissão ou anistia, o citado art. 170 apenas antecipa as duas espécies distintas de compensação (genérica ou individual) a serem disciplinadas em lei própria da pessoa competente.”

De fato, o art. 170 do CTN não gera, para os contribuintes, direito subjetivo à compensação, pois este direito só surgirá se houver lei do ente federado a autorizar o encontro de contas.

E isto decorre inclusive de uma realidade fática: o Código não dita os procedimentos que devem ser adotados para fins da compensação.

liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000)

§ 1º É permitida a decomposição de parcelas, a critério do credor. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000)

§ 2º As prestações anuais a que se refere o *caput* deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000)” ((BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

²⁰⁹

BALEIRO, op. cit., p. 901.

Por isso a lei ordinária é necessária para a implementação do roteiro que deverá ser seguido pelo contribuinte para fins de compensação. Lembramos que esta competência é mesmo de cada ente, que, respeitando as condições mínimas estabelecidas no *caput* do art. 170 do CTN, deverá instituir e regular a compensação no âmbito de sua competência fiscal.

A necessidade de edição de lei de cada ente político para que a compensação seja instituída decorre também da reserva legal exigida pelo art. 97, VI do CTN²¹⁰, no sentido de que cabe à lei estabelecer as hipóteses de extinção do crédito tributário. De outro lado, como observa Eduardo Marcial Jardim FERREIRA²¹¹, uma vez que a compensação tributária envolve a atuação da administração pública – que, de acordo com a regulamentação legal de cada ente, deverá praticar atos de admissão ou confirmação do encontro de contas -, é preciso que haja lei a determinar a conduta da autoridade fiscal, tendo em vista a submissão da administração ao princípio da legalidade²¹².

A conclusão, portanto, é a de que não há meios para que o contribuinte efetue a compensação com base direta na Constituição Federal ou no CTN, havendo efetiva necessidade de lei de cada ente para que o instituto possa ser aplicado. É o que também pensa Paulo de Barros CARVALHO²¹³:

“Sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação como forma extintiva, mas desde que haja lei que a autorize. (...) A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça.”

²¹⁰ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²¹¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira in MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2, art.s 96 a 218, 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 398.

²¹² “Art. 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: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))” (BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

²¹³ CARVALHO, 2004, op. cit., p. 460.

No mesmo sentido, citem-se ainda Leandro PAULSEN²¹⁴ e José Eduardo Soares de MELO²¹⁵ e José MÖRSCHBÄCHER²¹⁶.

Registre-se, entretanto, que há importantes manifestações doutrinárias no sentido de que a compensação prescinde de lei para ser implementada. É o que defende Alexandre Macedo TAVARES²¹⁷, ao sustentar que o direito à compensação decorre diretamente da Constituição. O mesmo defende Hugo de Brito MACHADO²¹⁸ que, além de enxergar no texto constitucional o

²¹⁴ “O art. 170, por si só, não gera direito subjetivo à compensação. O Código Tributário simplesmente autoriza o legislador ordinário de cada ente político (União, Estados e Municípios), a autorizar, por lei própria, compensações entre créditos tributários da Fazenda Pública e do sujeito passivo contra ela.” (PAULSEN, op. cit., p. 1119)

²¹⁵ “Se não tiver sido editada legislação ordinária específica sobre a matéria, o contribuinte não pode realizar a compensação com objetivo de ser extinta a obrigação tributária (art. 156 do CTN). O fato de haver recolhido o ISS em valor superior ao que seria devido (incorreta utilização de alíquota), por si só, não permite a compensação espontânea com o valor do ISS que venha ser devido em futuras prestações de serviços, se a legislação municipal não tiver disciplinado a matéria.” (MELO, José Eduardo Soares. “Decadência, Prescrição e Demais Modalidades de Extinção Do Crédito Tributário – CTN (artigos 170 a 174)” in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. São Paulo: MP, 2005, p. 1.258)

²¹⁶ “Não se pode afirmar que existe um direito amplo do cidadão à compensação tributária. Os fins do Estado exigem a realização da receita pública, se sorte que, sem previsão expressa do ordenamento positivo, não haveria como se legitimar a compensação tributária. Não há um direito absoluto do cidadão de realizar a compensação tributária, opondo seus créditos aos débitos para com o fisco, senão na situação e nos limites estabelecidos pelo ordenamento positivo. A forma natural, e esta sim irrevogável, é a de reaver o indébito tributário através da restituição em espécie, pois que não é lícito ao Estado locupletar-se ilicitamente do alheio. A compensação tributária, não obstante elencada em nossa lei complementar como uma das modalidades extintivas do crédito tributário, só pode ser livremente exercida nas situações e nos limites estabelecidos na lei ordinária.” (Mörschbacher, op. cit., p. 267).”

²¹⁷ “Nunca é demais lembrar que, estando a compensação do indébito tributário assentado em elementos de índole constitucional, muitos deles representativos de legítimas garantias individuais, investe-se dos mesmos atributos de suas regras-matrizes determinantes, de modo que seu pleno exercício não está condicionado à qualquer regulamentação de natureza infraconstitucional, pois, conforme lição consagrada por José Afonso da Silva, deve ser tido como um direito que nasce de normas constitucionais *de eficácia plena e aplicabilidade imediata*.” (TAVARES, 2006, op. cit., p. 45)

²¹⁸ “Não obstante a doutrina em geral afirme que o direito à compensação depende de previsão legal específica, nos parece que não é assim. O direito de compensar é inerente à relação jurídica obrigacional. Decorre do próprio direito de crédito, colocado à luz do princípio da isonomia. Se ‘A’ é credor, se tem um crédito contra ‘B’, e ‘B’ também é credor porque tem um crédito contra ‘A’, e esses créditos são da mesma natureza e igualmente exigíveis, a posição de ‘A’ é exatamente igual à posição de ‘B’, de sorte que nenhum dos dois se pode opor à compensação. Admitir essa oposição seria privilegiar um dos sujeitos da relação ao outro, o que não se pode se admitir em um Estado de Direito, onde reina soberano o princípio da isonomia. Por isso afirmamos que o direito à compensação independe de previsão legal específica, vale dizer, independe de um dispositivo legal que o assegure como direito autônomo. Mesmo admitindo que no ordenamento jurídico não exista dispositivo algum que se refira à compensação, esse direito existe como decorrência do direito de crédito visto à luz do princípio da isonomia. (...) o direito à compensação é inerente à relação jurídica obrigacional, e sendo a relação tributária uma relação jurídica obrigacional, não se concede seja o mesmo

fundamento direto para a compensação tributária, vai além, afirmando que a compensação, seja no âmbito tributário ou civil, é inerente à natureza da obrigação tributária, de modo que sua realização nunca dependeu de lei específica.

Por fim, no âmbito judicial, prevalece o entendimento de que a compensação, para ser efetuada pelo contribuinte, depende de lei autorizadora do ente competente pela arrecadação do tributo que se pretenda quitar por meio do encontro de contas. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “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.”²¹⁹

De fato, a referida decisão nos parece absolutamente acertada, pois o Código Tributário Nacional não institui a compensação de qualquer tributo, mas apenas autoriza a lei ordinária de cada ente a instituí-la.

Sendo assim, na ausência de lei no âmbito de determinado ente federal, não se pode tomar de empréstimo as leis federais que instituem e regulam a compensação (Lei nº 8.383/91 e 9.430/96), pois estas têm aplicação restrita ao âmbito dos tributos federais, não sendo lei de âmbito nacional, como é o CTN.

3.4.4. Do “núcleo mínimo” fixado no art. 170 do CTN.

Retornando ao texto do art. 170 do CTN, “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

excluído na relação de tributação. Em outras palavras, não se concebe sejam os créditos da Fazenda Pública excluídos desse tratamento que é próprio das relações jurídicas de natureza obrigacional.” (MACHADO, 2005, op. cit., p. 475.)

²¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, AgRg no Ag nº 899540/RS, Rel. Min. José Delgado, Publicado no DJ em 01.10.07.

créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Conforme já foi tratado nos itens acima, o legislador do Código, respeitando a autonomia dos entes da federação, delegou para o legislador de cada ente federado a competência para instituir e regular a compensação.

Tal delegação, diga-se, foi bastante ampla, pois como bem observa Gabriel Lacerda TROIANELLI²²⁰, o legislador ordinário pode inclusive deixar de instituir a compensação como modalidade de quitação dos tributos de sua competência. E tanto isto é verdade que, passados mais de 40 anos do Código Tributário, a maioria dos Estados e dos Municípios que ainda não implementaram o instituto.

Contudo, apesar desta ampla delegação feita pelo Código Tributário Nacional, o art. 170 estabelece parâmetros mínimos sob os quais a compensação poderá ser autorizada pela lei de cada ente da federação.

Estes parâmetros, que estamos a chamar de “núcleo mínimo”, estão previstos na parte em que o art. 170 autoriza a compensação de créditos tributários “com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

Deste modo, como já foi dito, embora o legislador ordinário tenha recebido uma ampla delegação do Código Tributário Nacional, esta delegação encontra limites no respeito ao “núcleo mínimo” do art. 170 do CTN.

A identificação deste núcleo mínimo tem implicações práticas relevantes. Por exemplo, o legislador local, ainda que assim desejasse, não poderia autorizar a compensação de débitos fiscais com créditos dos contribuintes que ainda estejam submetidos a uma condição futura (incertos). De mesmo modo, como será visto no item 3.4.4.2, o legislador local não poderá autorizar a

²²⁰ “Enquanto em determinadas matérias o Código Tributário Nacional não deixa margem alguma para os legisladores ordinários, e em outras lhes atribui um papel supletivo, o art. 170 deu aos legisladores ordinários o mais amplo poder de legislar em matéria de compensação, incluído aí o poder de não legislar, exercido pelos Entes Federados quando suas leis simplesmente não prevêm a compensação como forma de extinção do crédito tributário, O maior exemplo desta deliberada omissão legislativa, que prestigia a arrecadação em detrimento da justiça fiscal, está no fato de que só em 1991, portanto, 25 anos depois da entrega em vigor do Código Tributário Nacional, a Lei nº 8.383/91 instituiu, no seu art. 66, uma norma geral dispendo sobre a compensação de tributos e contribuições federais.” (TROIANELLI, op. cit., p. 31)

compensação que envolva créditos de terceiros, pois, no nosso entender, o art. 170 do CTN autoriza a compensação apenas de créditos apurados pelo próprio contribuinte.

Neste contexto, passa-se agora ao exame dos requisitos estabelecidos no CTN para que a compensação possa ser autorizada pela lei ordinária.

3.4.4.1. Créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Seguindo na análise do que chamamos de “núcleo mínimo” da compensação, o art. 170 do CTN autoriza a compensação do crédito tributário (débitos fiscais) com créditos do contribuinte que sejam líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

A exigência de certeza e liquidez dos créditos do sujeito passivo está em linha com os requisitos exigidos pelo Código Civil para a compensação no âmbito privado (item 2.2.1).

No entanto, o conceito de liquidez e certeza do crédito do contribuinte tem sido muito mal interpretado, especialmente pelo Fisco, que sempre o invoca para afastar as compensações realizadas pelos contribuintes.

O conceito de liquidez e certeza, para fins de compensação, está ligado à existência atual do crédito, ou seja, que não se trate de crédito a depender de evento futuro.

Neste sentido, por exemplo, se o contribuinte ajuizou ação para devolução de tributo que considera ter pago indevidamente, não poderá ele efetivar a compensação destes créditos (indébito) antes do trânsito em julgado da ação, pois tais créditos estarão a depender da implementação de uma condição, qual seja, a confirmação por decisão judicial irrecorrível²²¹.

Além disto, Paulo de Barros CARVALHO²²² destaca que o crédito pode ser considerado líquido e certo quando estiverem perfeitamente identificados:

²²¹ No caso deste exemplo em particular, ainda haverá o óbice do art. 170-A do CTN e do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, como será visto em tópico próprio.

²²² “Não restam dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto a constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (quantum devido). Do mesmo modo que o crédito tributário líquido e certo é aquele

(i) credor e devedor, (ii) o montante objeto da prestação (iii) o motivo do surgimento do vínculo obrigacional.

Deste modo, se o contribuinte entender que dispõe de créditos que são plenamente identificáveis quanto à sua existência (identificação do devedor, do montante e da obrigação que lhe dá origem) e que não estão submetidos a evento futuro, poderá ele efetuar a compensação, nos termos da legislação de regência.

Deve ser destacado também que a liquidez e a certeza do crédito do contribuinte não significam que este deva ser necessariamente reconhecido pela autoridade fiscal²²³.

Na verdade, o Fisco pode até mesmo não aceitar os créditos do contribuinte que ainda assim a compensação poderá ser considerada válida. Com efeito, não homologada a compensação pela autoridade fiscal, poderá o contribuinte buscar junto ao Poder Judiciário medida judicial que reconheça a existência dos créditos do sujeito passivo e a validade da compensação.

Nesta hipótese, portanto, teremos um caso em que o crédito não é reconhecido pelo Fisco, mas, ainda assim, ele será líquido e certo, pois reconhecido judicialmente.

A conclusão, portanto, é a de que o conceito de liquidez e certeza dos créditos do contribuinte não está ligado à sua aceitação ou não pela Fazenda Pública, mas sim às condições que lhes são intrínsecas (ser plenamente identificável e não estar submetido à condição futura).

Já a referência à possibilidade de compensação de créditos vencidos e vincendos deve ser interpretada com prudência.

formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito do Fisco líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou decisão judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido introduzem-se no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do Fisco são líquidos e certos quando estão identificados (i) o credor e o devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo obrigacional.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 551)

²²³ Em sentido contrário, cite-se o entendimento de Ricardo Lobo TORRES: ““Para que se efetive a compensação é necessário que já esteja constituído o crédito tributário pelo lançamento e que o crédito do contribuinte seja líquido e certo, isto é, que tenha sido firmemente reconhecido por ato administrativo ou que expresse em títulos da dívida pública, como muitas vezes foi permitido no Brasil.” (TORRES, op. cit., p. 265.)

De fato, a redação do art. 170 parece sugerir que a referência a créditos vencidos e vincendos esteja vinculada aos créditos de que os contribuintes dispõem perante a Fazenda Pública.²²⁴

No entanto, esta não parece ser a interpretação mais correta, pois, não há como permitir que o contribuinte se utilize em compensação de créditos seus que ainda não estão vencidos.

Ora, se uma dívida ainda não está vencida, ela não é exigível. E se não é exigível (não pode ser cobrada), não pode ser invocada pelo credor para fins de compensação.

Assim, não conseguimos enxergar a possibilidade de se autorizar ao contribuinte a utilização de créditos decorrentes de uma dívida não vencida para fins de compensação. Repita-se, para que a compensação seja realizada, é preciso que a dívida do Fisco para com o contribuinte (indébito) seja plenamente exigível, ou, em outras palavras, esteja vencida.

Neste contexto, como interpretar, então, a menção a créditos vencidos ou vincendos feita no art. 170 do CTN?

No nosso entender, esta referência – créditos vencidos ou vincendos - está ligada ao crédito tributário que será extinto por meio da compensação (tributo devido pelo contribuinte), e não aos créditos a serem aproveitados pelo contribuinte (indébito).

Na verdade, nos parece que a intenção do legislador do Código Tributário foi permitir que o contribuinte se utilize dos créditos decorrentes do indébito para compensar dívidas fiscais que tenham nascido antes (débito vencido) ou depois (débitos vincendos) da realização do pagamento indevido. Dito de outra maneira: a referência a “créditos vincendos”, feita no art. 170, significa que se pode utilizar o indébito para quitar dívidas surgidas após o seu nascimento.

3.4.4.2. Vedação à utilização de créditos de terceiros.

²²⁴ “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”. (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

A compensação é modalidade de pagamento indireto, através da qual se extinguem dívidas recíprocas de dois sujeitos que são ao mesmo tempo credores e devedores mútuos.

Esta reciprocidade de créditos e débitos exige que haja identidade subjetiva entre os credores e devedores, e a isto Caio Mário da Silva PEREIRA chamou de princípio da personalidade dos sujeitos (vide fls. 18).

O próprio art. 170 do CTN, ao tratar da compensação, afirma que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos *do sujeito passivo* contra a Fazenda Pública.

A nosso ver, a expressa referência a créditos do sujeito passivo feita pelo CTN significa que a compensação somente poderá ser autorizada quando envolver créditos do próprio contribuinte.

Como já foi visto, é inerente à compensação a idéia de reciprocidade de créditos e débitos, entre as mesmas partes. Por isso não se pode quitar uma dívida própria com a utilização de créditos de titularidade de terceiros, pois nesta hipótese não estará configurada a simultaneidade de obrigações entre as partes.

E foi justamente esta reciprocidade que o art. 170 do CTN procurou proteger, ao fazer expressa menção à compensação de créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Deste modo, dentro daquilo que chamamos de “núcleo mínimo” do art. 170 do CTN, encontra-se a vedação à compensação de créditos de terceiros, que, a nosso ver, não poderá ser concedida pelo legislador ordinário.

Seguindo esta orientação, as leis que instituíram a compensação no âmbito dos tributos federais também a restringem a créditos próprios do contribuinte. Neste sentido, o art. 66 da Lei nº 8.383/91²²⁵ fala em compensação de pagamento indevido ou a maior efetuado pelo contribuinte, ao

²²⁵ “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.” (BRASIL. Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.)

passo que o art. 74 da Lei nº 9.430/96²²⁶ fala em compensação decorrente de créditos apurados pelo sujeito passivo referentes a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal.

Como se pode observar, seja pela lógica inerente à compensação (extinção de dívidas recíprocas), por mandamento do Código Tributário Nacional ou por imposição das leis federais que regulam a matéria, não é possível a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação²²⁷.

Este entendimento também é defendido por Leandro PAULSEN²²⁸, que afirma que “a compensação dá-se entre créditos que se contrapõem. Deve haver, necessariamente, identidade entre os sujeitos da relação. Não se admite compensar valor devido a uma pessoa com crédito existente perante terceiro.”

Complementando, PAULSEN destaca ainda decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, da qual foi relator, onde se entendeu que a utilização de créditos de terceiros para fins de quitação do crédito tributário implicaria dação em pagamento, o que só é admitido pelo CTN para pagamentos com imóvel, desde que haja lei autorizadora do ente federado²²⁹.

De fato, o Fisco, na condição de credor, não está obrigado a receber nada que não seja o pagamento em dinheiro. As únicas exceções, porque autorizadas no Código Tributário Nacional, são o pagamento indireto via compensação e a dação em pagamento em bens imóveis.

²²⁶ “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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)” (BRASIL. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

²²⁷ Em sentido contrário, registre-se o entendimento de Hugo de Brito MACHADO²²⁷, assim formulado: “Trata-se de restrição injustificável porque limita a disponibilidade dos direitos de crédito. O direito de propriedade, que a Constituição Federal protege, abrange todos os direitos que integram o patrimônio econômico das pessoas, entre os quais o direito de crédito. E consubstancia os direitos de usar, gozar, fruir e dispor. Assim, limitando o direito de compensar aos créditos e débitos originariamente pertencentes ao contribuinte, a lei está impondo restrição incompatível com a garantia constitucional do direito de propriedade.” (MACHADO, p.. cit., p. 486.)

²²⁸ PAULSEN, op. cit., p. 1121.

²²⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

No caso da utilização de créditos de terceiros, não se está diante de compensação, pois esta pressupõe dívidas mútuas, como visto acima. Desta forma, não sendo compensação, e não sendo pagamento em dinheiro, a utilização de créditos de terceiros para pagamentos das dívidas próprias do contribuinte realmente se assemelha à dação em pagamento²³⁰, como bem observado pelo Leandro PAULSEN.

Apesar de entendermos não ser possível a compensação de créditos de terceiros para fins de extinção do crédito tributário, inclusive em razão do art. 170 do CTN, houve um período no qual a própria Receita Federal a admitia.

Segundo o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21 de 10.03.97²³¹, a parcela de créditos reconhecidos a favor do contribuinte, que excedesse ao total de seus débitos, poderia ser utilizada para a compensação com débitos de terceiros.

No entanto, em 07.04.00, a Receita Federal editou a IN nº 41/00²³², através da qual revogou o art. 15 da IN nº 21/97, passando a vedar expressamente a compensação de créditos de terceiros.

²³⁰ “O credor não pode ser obrigado a receber coisa diversa da que constitui objeto da prestação. Mas a substituição é permitida com a sua aquiescência. O acordo pelo qual consente na substituição chama-se dação em pagamento (datio in solutum). A datio in solutum não é propriamente modo de extinção das obrigações distinto do pagamento, senão um meio supletivo. (...) Para haver dação em pagamento é preciso que a coisa seja dada em substituição da prestação devida, e o credor a aceita em pagamento. O que caracteriza a dação em pagamento é essa substituição.” (GOMES, op. cit., p. 139)

²³¹ “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. (Revogado pela [IN SRF nº 41/00, de 07/04/2000](#))

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito, formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV. (...)” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 21 de 10 de março de 1997. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010).

²³² “Art. 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.

Parágrafo único. A vedação referida neste artigo não se aplica aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal REFIS e do parcelamento alternativo instituídos pela Medida Provisória no 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, bem assim em relação aos pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Art. 2º Fica revogado o art. 15, caput e parágrafos, da Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 41 de 07 de abril de 2000. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

Esta revogação da autorização para a compensação de créditos de terceiros promovida pelo do art. 1º da IN nº 41/00 foi questionada pelos contribuintes, tendo a matéria chegado ao Superior Tribunal de Justiça, entendeu inexistir qualquer ilegalidade em tal restrição:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO COM DÉBITOS DE TERCEIROS.

1. (...)

2. Não obstante não haja no art. 170 do CTN e no art. 66 da Lei 8.383/91 óbice para que se efetue a compensação de créditos com débitos de terceiros, não se mostra plausível a alegação no sentido de que esses dispositivos asseguram tal direito. Por outro lado, a autorização prevista na antiga redação do art. 74 da Lei 9.430/96 sujeita-se ao poder discricionário da Secretaria da Receita Federal, que, segundo critérios de oportunidade e conveniência, "poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele [contribuinte] restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração". Nesse sentido: REsp 640.031/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 19.12.2005.

3. Assim, é imperioso concluir que não há ilegalidade na vedação contida no art. 1º da Instrução Normativa 41/2000 da SRF, porquanto amparada no art. 74 da Lei 9.430/96 (redação vigente à época da impetração). Por fim, cabe frisar, no tocante à nova redação do artigo acima referido, que "será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito seja de terceiros" (art. 74, § 12, II, "a", da Lei 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004).

4. Recurso especial desprovido.”²³³

Apesar de concordarmos com a conclusão – de que não há ilegalidade na IN nº 41/00 que vedou a tomada de créditos de terceiros -, discordamos da fundamentação da adotada na decisão acima.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça partiu da premissa de que os arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e 74 da Lei nº 9.430/96 não vedariam a compensação de terceiros, de modo que sua autorização ou não ficaria a depender do juízo de oportunidade e conveniência da administração fiscal, que poderia dispor sobre o tema por meio de atos infra-legais.

Com a devida vênia, não nos parece que seja assim, pois a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, matéria submetida à reserva de lei, conforme determina o art. 97 do CTN (vide item 3.4.7). Sendo assim, a administração tributária poderá apenas exercitar o seu

²³³ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp nº 653553/MG, Rel. Min. Denise Arruda, Publicado no DJ em 13.09.07.

poder de regulamentar o instituto²³⁴, com o propósito de torná-lo aplicável, mas sem criar novas hipóteses de restrições que não decorram da lei ou autorizar novas hipóteses de compensação que não estejam nela previstas.

Ademais, conforme já adiantamos, entendemos que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 e o *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96 efetivamente vedam a compensação de créditos de terceiros, de modo que a IN nº 21/97, ao autorizar a referida compensação, sempre esteve em descompasso com os mandamentos legais, extrapolando os limites fixados em lei.

Não obstante, e afastando qualquer dúvida que ainda pudesse haver sobre o tema, o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96²³⁵, incluído pela Lei nº 11.051/04, veda expressamente a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação, que, caso seja realizada, será considerada não-declarada (sobre os efeitos da compensação considerada não-declarada, veja o item 4.3.2.6).

Por último, e reiterando o que já foi dito, ainda que as leis federais viessem a autorizar a compensação de créditos terceiros, esta autorização estaria a violar o núcleo mínimo da compensação estabelecido no art. 170 do CTN, que, a nosso ver, limita a compensação a créditos do próprio contribuinte.

3.4.5. Natureza dos créditos aptos a serem compensados pelos contribuintes e da possibilidade da compensação das multas fiscais.

²³⁴ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²³⁵ “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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)” (BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

Outro aspecto que merece destaque no art. 170 do CTN é a questão da natureza do crédito a ser utilizado pelo contribuinte para fins de compensação.

É que o dispositivo fala genericamente na compensação do crédito tributário (débito fiscal) com *créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública*, sem fazer nenhuma alusão específica a créditos decorrentes do pagamento indevido de tributo (indébito).

Por isto, a teor da norma do art. 170 do CTN, o contribuinte poderia utilizar-se de quaisquer créditos próprios para fins de compensação da dívida fiscal, fossem eles decorrentes do pagamento indevido de tributo (indébito) ou decorrentes de qualquer outra relação sua para com a Fazenda Pública (créditos decorrentes de obrigações contratuais, indenizações por ato ilícito de agente público, etc.).

Esta é a interpretação feita por Hugo de Brito MACHADO²³⁶, que elogia a amplitude da norma, pois, no seu entender, nada justifica que a Fazenda, em débito com o contribuinte, possa exigir deste o pagamento de tributos.

No entanto, no âmbito federal, o art. 66 da Lei nº 8.383/91²³⁷ e o art. 74 da Lei nº 9.430/96²³⁸ só admitem a compensação que tenha por objeto créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior de *tributos*.

Ou seja, o art. 170 do CTN foi mais generoso com os contribuintes, pois permite a utilização de qualquer crédito do sujeito passivo (tributário ou não) para fins de compensação; por outro lado, as leis que instituíram o instituto no

²³⁶ “A rigor, diante da vigente Constituição Federal, não é razoável negar-se ao contribuinte o direito de compensar e assim extinguir dívidas tributárias suas, utilizando-se para tanto de qualquer crédito que tenha perante a Fazenda Pública credora do tributo. Nada justifica tenha a Fazenda Pública dívida perante o contribuinte, decorrente, por exemplo, de compra de mercadorias que lhe tenha feito, e possa exigir dele o pagamento de tributos em que lhe pague aquela dívida. Aliás, no sentido oposto, a Fazenda Pública sempre exerce o seu direito à compensação na medida em que exige, para efetuar o pagamento de seus débitos, apresente o credor certidões de quitação de tributos.” (MACHADO, 2005, op. cit., p. 485/486)

²³⁷ “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. ([Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.199](#))”

²³⁸ “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” ([Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002](#)) (BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

âmbito federal restringiriam esta possibilidade, autorizando apenas a compensação decorrente de pagamentos indevidos de tributo²³⁹.

Logo, apesar de ser potencialmente admitida pelo art. 170 do CTN, os contribuintes, ao menos no âmbito dos tributos federais, não podem efetuar a compensação de créditos de origem não tributária, posto que não autorizada nas leis ordinárias.

Questão interessante é saber se os valores pagos indevidamente a título de multas fiscais pelo contribuinte podem ou não ser utilizados como crédito para fins de compensação. Afinal, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 e o art. 74 da Lei nº 9.430/96 autorizam apenas a compensação de créditos decorrentes do pagamento de tributos.

Como se sabe, no âmbito da Receita Federal do Brasil, há três modalidades de multas previstas na legislação: a) multa moratória, decorrente da impontualidade no pagamento do tributo; b) multa punitiva (ou multa de ofício), aplicada em caso de constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício; c) multa isolada, decorrente do descumprimento de obrigações acessórias.

Quanto às multas de mora e punitiva (decorrentes de lançamento de ofício), não há dúvidas de que sua natureza é eminentemente tributária. Isto porque tais multas também decorrem de uma obrigação tributária principal, qual seja, o pagamento de tributo. Se o contribuinte não recolhe o tributo no prazo fixado em lei, será penalizado com a multa moratória (0,33% ao dia de atraso, limitada a 20%²⁴⁰). Por outro lado, se o contribuinte deixar de recolher o

²³⁹ Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro COELHO assim se manifestou: “O Código deveria ser imperativo. Mas, respeitoso da competência tributária dos entes públicos, remeteu às legislações respectivas a previsão em lei da compensação fiscal. Os legisladores, então, restringiram ao máximo esta forma de pagar. Note-se que quaisquer créditos, como, por exemplo, os decorrentes de contratos com os Poderes Públicos e os provenientes de precatórios, títulos da dívida pública ou de desapropriações, podem ser opostos aos débitos tributários favoráveis às Fazendas Públicas. Correto, portanto, o Código Tributário Nacional. Na prática, porém, fica-se a depender dos legisladores das ordens de governo que convivem na Federação. Estes já não nos representam a contento. As maiorias parlamentares servem aos governos, ao Fisco.” (COELHO, 2009, op. cit., p. 768)

²⁴⁰ “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))”

tributo, será penalizado com a multa punitiva (75%, salvo em caso de fraude, dolo ou simulação²⁴¹). Logo, fica claro que as multas, apesar de serem penalidades, são acessórias da dívida principal, e por isto tem natureza tributária.

Deste modo, como bem conclui José MÖRSCHBÄCHER²⁴², se o contribuinte pagar multa que mais tarde se revelou não ser devida, ou, pagar multa em montante superior ao correto, terá ele o direito a compensar os créditos decorrentes de tais pagamentos, pois, repita-se, a natureza tributária de tais multas é inegável.

Apesar ter oscilado durante algum tempo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento da Corte, reconhecendo o direito do contribuinte à compensação das multas indevidamente recolhidas, especificamente no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#) (BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

²⁴¹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)” (BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

²⁴² “Para espancar possíveis dúvidas a respeito da abrangência da expressão créditos não tributários, oportuniza-se, aqui, lembrar que as multas, a correção monetária e juros cobrados como acessórios de tributos, ou por força da legislação tributária, devem ser considerados como créditos de natureza tributária, como da espécie do tributo objeto da compensação, ou seja, como créditos tributários, compensáveis juntamente com o respectivo tributo”. (MÖRSCHBÄCHER, op. cit., p. 270/271)

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO DE MULTA MORATÓRIA COM TRIBUTO. POSSIBILIDADE.

1. Admite-se a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de multa moratória com tributo. Precedentes da Primeira Seção.
2. "Considerando a amplitude conferida à expressão 'crédito relativo a tributo ou contribuição' (art. 74 da Lei 9.430/96), deve-se entender que ela abarca qualquer pagamento indevido feito pelo contribuinte a título de crédito tributário. Por outro lado, do exame sistemático das normas insertas no Código Tributário Nacional (arts. 113, §§ 1º e 3º, e 139), observa-se que crédito tributário não diz respeito apenas a tributo em sentido estrito, mas alcança, também, as penalidades que incidam sobre ele" (REsp 792.628/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 22.09.08).
3. (...)
4. Embargos de divergência providos.²⁴³

No caso da multa isolada (decorrentes do descumprimento de obrigação acessória), entretanto, a questão ganha um pouco mais de complexidade.

Certamente, se o contribuinte tiver efetuado o pagamento indevido de multa isolada, terá ele o direito à restituição de tais valores, já que o Fisco não poderá reter consigo pagamentos não lastrados em exigências válidas.

No entanto, a questão que se coloca é: tal qual foi visto para a multa de mora e para a multa punitiva, a multa isolada pode ser considerada como tributo para fins de compensação?

Pensamos que a resposta é positiva.

Apesar de não se vincular diretamente a uma obrigação tributária principal – como é o caso da multa de mora e da multa punitiva, que decorrem diretamente a impontualidade ou inadimplência do tributo –, a multa isolada está vinculada a uma obrigação acessória.

E as obrigações acessórias, por sua vez, também são obrigações tributárias, tal qual dispõe o *caput* do art. 113 do CTN²⁴⁴.

Deste modo, pensamos que a interpretação dos arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e 74 da Lei nº 9.430/96, na parte em que restringem a compensação

²⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp nº 928379/SP, Rel. Min. Castro Meira, Publicado no DJ em 10.06.09

²⁴⁴ “Art. 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 à penalidade pecuniária.”

a créditos decorrentes do pagamento indevido de tributos, deve ser feita em sentido amplo, de modo alcançar todos os pagamentos indevidos relacionados à obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

Por fim, deve-se lembrar ainda que há uma dificuldade extra para a compensação dos créditos decorrentes de multas isoladas, no caso do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

É que, como será visto no item 4.2, no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 a compensação somente pode ser feita entre créditos e débitos da mesma espécie e destinação constitucional. Já no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, esta exigência não existe, de modo que a compensação pode ser feita entre créditos e débitos de espécies diversas (vide item 4.3).

Como foi visto acima, no caso das multas moratórias e punitivas, estas estão diretamente ligadas a um tributo, de modo que sua natureza pode ser equiparada a do próprio tributo pago em atraso ou inadimplido. Por exemplo, se o contribuinte é penalizado com multa punitiva (ou multa de ofício) pelo não pagamento de uma contribuição previdenciária, pode-se considerar que esta multa – por ser acessória ao tributo – tem a mesma natureza e destinação constitucional da contribuição. Logo, a nosso ver, as multas moratórias aplicadas neste caso poderão ser compensadas com débitos fiscais de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91²⁴⁵.

Contudo, conforme já foi dito, a multa isolada não está diretamente ligada a um tributo. Deste modo, esta multa não tem nenhum tributo do qual possa “tomar emprestada” a natureza, para fins de compensação com outros tributos da mesma espécie na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Portanto, pensamos que, neste último regime, as multas isoladas somente poderiam ser compensadas com dívidas decorrentes de outras multas isoladas.

Este problema, contudo, não se coloca para as compensações a serem realizadas no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Afinal, neste regime, não há exigência de identidade entre créditos e débitos, razão pela qual os

²⁴⁵ Como será visto no item 4.2.1, o regime aplicável à compensação das contribuições previdenciárias exigidas pela Lei nº 8.212/91 continua sendo o do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

pagamentos indevidos decorrentes das multas isoladas poderão ser compensados com quaisquer tributos que estejam no âmbito deste regime.

3.4.6. Do correto entendimento da expressão “compensação de créditos tributários” prevista no art. 170 do CTN: débitos decorrentes de fatos geradores já realizados, independentemente de lançamento administrativo.

Outro ponto a ser destacado é que, por utilizar a expressão “compensação de créditos tributários”, há quem defenda que o art. 170 do CTN somente permitiria a compensação de débitos fiscais já previamente constituídos por meio de lançamento de ofício.

Este entendimento parte da interpretação literal do art. 142 do Código Tributário Nacional²⁴⁶, segundo o qual é o lançamento que constitui o “crédito tributário”. A *contrario sensu*, inexistindo lançamento, não haverá crédito tributário, e, se não há crédito tributário, não seria possível a compensação, ao menos de acordo com o art. 170 do CTN.

Por conta disto, Hugo de Brito MACHADO²⁴⁷ chega a defender que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91 não decorre do art. 170 do CTN, tendo em vista que nela se permite a compensação direta do débito fiscal independentemente de sua constituição via lançamento. É ver:

“A compensação a que alude o art. 170 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de direito crédito tributário. Pressupõe, em outras palavras, lançamento já consumado. Já a compensação a que alude o art. 66 da Lei nº 8.383/91, diversamente pressupõe tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi feito, e cujo fato gerador pode até nem ter ainda ocorrido.”²⁴⁸

²⁴⁶ “Art. 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.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 237.

²⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 237.

O mesmo entendimento é compartilhado por Alexandre Macedo TAVARES²⁴⁹, que também sustenta serem diferentes as compensações do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 170 do CTN.

Registre-se que esta tese de que a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91 é diversa daquela prevista no art. 170 do CTN chegou a ser adotada em alguns julgados do STJ, como são os casos do REsp nº 82.038/DF²⁵⁰ e do REsp nº 89.098/BA.

Particularmente, não pensamos que seja assim. É que, praticado o fato gerador da obrigação tributária, imediatamente nascido estará o crédito tributário. O lançamento, na verdade, apenas o formaliza e o quantifica, para fins de permitir sua exigibilidade.

Ademais, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (modalidade que abrange quase todos os tributos nacionais), o contribuinte apura e recolhe imediatamente o tributo, independentemente de prévio lançamento da autoridade administrativa. Este, aliás, só ocorrerá quando o contribuinte deixar de pagar voluntariamente o tributo devido.

Desta forma, ao fazer o chamado pagamento antecipado previsto na legislação (antes de qualquer medida fiscal para exigir o tributo), o contribuinte efetivamente está extinguindo o crédito tributário, ainda que esta extinção só se torne definitiva com o decurso do prazo para a homologação tácita. Neste sentido, inclusive, vale lembrar que o art. 156, VII do CTN elenca como uma das causas de extinção do *crédito tributário* o pagamento antecipado, devidamente homologado (formal ou tacitamente – art. 150, § 4º do CTN).

Por tais razões, quando o art. 170 do CTN menciona a possibilidade da compensação do crédito tributário, não vemos aí nenhuma autorização

²⁴⁹ “A diferenciação axiomática entre uma e outra prescrição normativa é que a compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de um crédito tributário líquido e certo, fruto inequívoco de um lançamento já consumado. Já a compensação a que alude o art. 66 da Lei nº 8.383/91, de forma distinta, pressupõe uma virtual e futura obrigação tributária, cujo lançamento ainda não foi operacionalizado e cuja hipótese de incidência pode até não ter ainda ocorrido.” (TAVARES, 2006, op. cit., p. 66)

²⁵⁰ “Não há confundir a compensação prevista no art. 170 do CTN do Código Tributário Nacional com a compensação a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne a compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento por homologação” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp nº 82.038/DF, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, Publicado no DJ em 01.07.96)

exclusiva para a compensação dos tributos lançados de ofício pela autoridade administrativa. Ao contrário, nos parece que, realizado o fato gerador do tributo, e estando ele previamente apurado pelo contribuinte, o art. 170 autoriza a compensação, independentemente de haver ou não lançamento de ofício.

Em conclusão, entendemos que a compensação do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim como a do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, estão estreitamente vinculadas ao art. 170 do Código Tributário Nacional, razão pela qual concordamos com Ives Gandra da Silva MARTINS²⁵¹, que, ao tratar do art. 66 da Lei 8.383/91 e do art. 39 da Lei 9.250/95, afirma que “ambos regulamentam, em nível de legislação ordinária, a legislação complementar veiculada pelo artigo 170 do CTN.”

3.4.7. Da delegação à autoridade administrativa e da inexistência de discricionariedade no exame da compensação.

Diz o caput do art. 170 do CTN: “A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”.

Como se observa, o referido dispositivo traz uma dupla delegação: 1) delega-se à lei ordinária a competência para estipular as condições e garantias para instituição da compensação; 2) autoriza-se que esta lei ordinária deixe a cargo da autoridade administrativa estipular as garantias e condições para a compensação.

Quanto à delegação à lei local para instituição e regulação da compensação, não vemos nenhum problema, pois, apesar de econômico, o art. 170 do CTN cumpre com sua função de norma geral ao estabelecer um núcleo mínimo que deverá ser observado pelas leis ordinárias (vide item 3.4.4).

Contudo, a autorização para que a lei ordinária delegue à autoridade administrativa a fixação de regras para a compensação nos parece intolerável.

²⁵¹ MARTINS, Ives Gandra. A compensação dos tributos e a moralidade pública. *Repertório IOB* nº 6/97.

Isto porque, como se sabe, regras de condutas e restrições de direitos só podem ser veiculadas por meio de lei. Para tanto, basta invocar o princípio da legalidade geral (art. 5º, II da CF/88), segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Mas a exigência de lei que estabeleça as condições para a realização da compensação é ainda reforçada pelo art. 97 do CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

A compensação, portanto, sendo modalidade de extinção do crédito tributário, é matéria submetida à reserva legal, de modo que sua instituição e regulação ficam a depender de lei sem sentido formal.

Por certo, ao concluir pela necessidade de lei em sentido estrito para a regulação da compensação, não está a negar o poder-dever da Administração de emitir atos regulamentares que permitam o esclarecimento e a aplicação dos institutos previstos nas leis. No entanto, o que não se pode admitir é que esta regulamentação administrativa criar novas regras de condutas, ou ainda, novas restrições ao direito dos administrados²⁵².

Daí entendermos que não se pode deixar a cargo exclusivo da autoridade administrativa toda a regulação da compensação, razão pela qual nos parece ilegítima a autorização que o art. 170 do CTN concede à lei para repassar à administração a fixação de regras para o instituto.

Por outro lado, estipuladas as condições, critérios e garantias relacionadas à compensação, a lei pode deixar a cargo da autoridade administrativa a autorização, prévia ou confirmatória, da compensação a ser efetuada pelo contribuinte.

No entanto, este exame irá se restringir à aferição da existência e suficiência do crédito aproveitado, assim como ao cumprimento ou não pelo

²⁵² “Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

sujeito passivo das exigências legais previstas na lei para o encontro de contas.

Ricardo Lobo TORRES²⁵³, no entanto, afirma que o administrador dispõe de certa discricionariedade na análise da compensação. O mesmo sustentava Aliomar BALEEIRO²⁵⁴, para quem a autoridade administrativa poderia inclusive usar do critério de oportunidade e conveniência para admitir ou não a compensação realizada pelo contribuinte.

No entanto, acreditamos que a atuação administrativa neste caso é plenamente vinculada, e ficará restrita ao exame do cumprimento ou não das exigências legais, bem como à análise da existência ou não do crédito. Não há espaço para discricionariedade, pois, cumpridos os requisitos legais e confirmando-se a existência do crédito em favor do sujeito passivo, a autoridade fiscal necessariamente terá que homologar a compensação, não podendo invocar razões de oportunidade ou conveniência para afastá-la. É o que entende Luciano AMARO²⁵⁵:

“Por outro lado, embora o Código diga que a lei pode atribuir à autoridade administrativa competência autorizar a compensação, é claro que pode o legislador, também, na própria lei, já permitir a compensação, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa. Mas não pode, quando conferir à autoridade competência para ‘autorizar’ a compensação, outorgar-lhe poderes discricionários.”

²⁵³ “A compensação tributária exige sempre lei específica da entidade tributante, não pode ser oposta pelo devedor sem que a Fazenda examine com certa discricionariedade o cumprimento das condições e requisitos estabelecidos na lei (...)” (TORRES, op. cit., p. 265)

²⁵⁴ “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 e conveniência e o maior ou menor rigor de condições e garantias. (...). 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 seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disto, 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 débitos.” (BALEEIRO, op. cit., p. 898)

²⁵⁵ AMARO, 1997, op. cit., p. 364.

O mesmo é o entendimento de Misabel DERZI²⁵⁶, que sustenta não haver margem para a discricionariedade da autoridade administrativa no exame da compensação. Segundo a Professora, “o indeferimento somente se legitima em ato administrativo fundamentado, nunca em decorrência de arbítrio (querer qualquer não justificado na lei).”

A mesma advertência é feita por Paulo de Barros CARVALHO²⁵⁷, que, ao lembrar da vinculação da autoridade administrativa à lei, afasta qualquer discricionariedade do Fisco no exame das compensações.

Evidentemente, a impossibilidade de qualquer juízo discricionário por parte da autoridade administrativa não significa que esta não possa ou não deva examinar a compensação realizada pelo contribuinte. Muito pelo contrário, este exame quanto à aferição da aplicação da lei no caso concreto não é só possível como é também necessário, pois, sendo a compensação um meio de extinção do crédito tributário, está-se em campo de atividade plenamente vinculada, como é a cobrança de tributos²⁵⁸.

Por fim, deve-se deixar registrado o entendimento da Professora Misabel DERZI²⁵⁹, segundo o qual o art. 170 do CTN estabeleceu duas modalidades distintas de compensação: 1) geral, quando a lei fixar de forma ampla as condições, autorizando a compensação direta pelo contribuinte independentemente de despacho autorizativo do fisco; 2) específica, quando, apesar de especificadas na lei as condições necessárias para o encontro de contas, for necessário ato da autoridade administrativa para a concessão da compensação de forma individualizada. Este seria, portanto, o sentido da parte

²⁵⁶ “A compensação é sempre autorizada em lei, inexistindo margem ao arbítrio ou discricionariedade à Administração Fazendária. Se concedida em lei genérica, independe de despacho individual autorizativo. Se, porém tiver caráter individual, o despacho concessivo, comprovado o preenchimento das condições e requisitos, deve aplicar a norma legal, uniforme e isonomicamente.” (BALEIRO, op. cit., p. 901.)

²⁵⁷ “A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isto significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, antagônico ao estilo de reserva legal restrita que preside toda a normalização dos momentos importantes da existência das relações jurídicas tributárias.” (CARVALHO, 2004, op. cit., p. 460)

²⁵⁸ CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²⁵⁹ BALEIRO, op. cit., p. 900/901.

final do art. 170, ao dispor que a lei pode atribuir à autoridade administrativa estipular condições à compensação.

3.4.8. A questão das restrições legais à compensação.

Como já foi visto, o art. 170 do CTN, a par de fixar um núcleo mínimo de regras gerais para a compensação, faz ampla delegação para o legislador ordinário instituir e regular o instituto dentro de cada ente da federação.

Evidentemente, quanto às poucas condições fixadas no núcleo mínimo do art. 170, o legislador ordinário está obrigado a observá-las, sob pena de invalidade da lei local por violação ao Código Tributário.

No entanto, cabe indagar o seguinte: a lei ordinária decorrente do art. 170 do CTN pode criar restrições à compensação não previstas no Código Tributário Nacional?

Pensamos que, se o CTN não estabeleceu outras regras gerais (fora o que chamamos de núcleo mínimo), e se a delegação feita em seu art. 170 é ampla, o legislador ordinário, então, efetivamente tem liberdade para, ao fixar as condições e procedimentos relativos à compensação, restringir à aplicação do instituto.

Como já vimos no item 3.4.3.2, a compensação necessita de prévia autorização legal para ser exercida, tendo em vista que o texto constitucional, por si só, não garante tal direito ao contribuinte (da Constituição extrai-se apenas o direito automático à restituição do pagamento indevido).

Por isso, o legislador ordinário, respeitado o núcleo mínimo do art. 170 do CTN, terá liberdade para fixar as condições sob as quais a compensação será permitida no âmbito dos tributos arrecadados pelo ente federal. Estas condições, por sua vez, atenderão às conveniências e à situação fiscal de cada um dos entes, de modo que lei poderá inclusive estabelecer restrições à aplicação do instituto.

Neste sentido, há diversos exemplos na legislação federal em que o legislador reduziu o âmbito de aplicação da compensação, criando restrições não previstas no Código Tributário. Entre eles, podemos citar os seguintes: a) autorização para compensação apenas de créditos e débitos de tributos da

mesma espécie e destinação constitucional (art. 66 da Lei nº 8.383/91 c/c art. 39 da Lei nº 9.250/95); b) limite de 30% por período para a compensação de débitos de contribuições previdenciárias (art. 89, § 3º da Lei nº 8.212/91); c) vedação à compensação de débitos de IRPJ – estimativa (art. 29 da MP 449/08)²⁶⁰; d) vedações previstas no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (utilização de crédito de terceiros, crédito-prêmio de IPI, títulos públicos, créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, etc.).

Além de estabelecer restrições, o legislador ordinário também tem ampla liberdade de fixar o procedimento a ser adotado para o encontro de contas, determinando, por exemplo, a prévia autorização administrativa antes da compensação (como era no regime original da Lei nº 9.430/96), ou, então, autorizando a compensação direta pelo contribuinte (via declaração de compensação) com posterior exame homologatório (como é no atual regime da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.637/02).

A única ressalva às restrições e procedimentos são os decorrentes dos princípios constitucionais, como lembra Leandro PAULSEN²⁶¹:

“O legislador pode estabelecer condições e limites para a compensação, restringidos os créditos compensáveis, os tributos passíveis de serem extintos por compensação, os percentuais compensáveis em cada competência. Só não serão válidas condições que violem a constituição, implicando, por exemplo, confisco (obrigatoriedade de que o contribuinte renuncie parte do crédito ou a outro crédito) ou violação a garantias constitucionais (obrigatoriedade à discussão judicial do tributo cujo débito quitar por compensação.”

Esta opinião é compartilhada por Misabel DERZI²⁶², que fala em discricionariedade do legislador para fixar as regras e condições para a

²⁶⁰ Esta vedação foi revogada no momento da conversão da MP nº 449/08 na Lei nº 11.941/09.

²⁶¹ PAULSEN, op. cit., p. 1121

²⁶² “A peculiaridade está em que, no Direito Tributário, sendo a compensação legal a forma ordinária de compensação, tem o legislador discricionariedade para determinar que (a) ela se restrinja a certos setores, a certos tributos (da mesma espécie, por exemplo), com dispõe a Lei nº 8.383/91; (b) mas possa estender a todos os tributos de espécie diferente (Lei nº 9.430/96); (c) a certeza e a liquidez sejam apuradas pelo próprio sujeito passivo tributário (Lei nº 8.383/91), desencadeando uma extinção ‘provisória’ do crédito tributário, sob condição resolutória de homologação posterior, tácita ou expressa dos atos efetuados; (d) ou sejam a certeza e a liquidez apuradas e controladas pela Fazenda Pública (Lei nº 9.430/96), mediante solicitação do sujeito passivo, desencadeando uma extinção definitiva do crédito (e) abranja a compensação os créditos vencidos dos contribuintes, desde que sejam definidos os critérios para sua liquidação e respeitados os limites do parágrafo único do art. 170 do CTN” (BALEIRO, op. cit., p. p.902)

realização da compensação (ressalte-se que esta discricionariedade, respeitado o art. 170 do CTN, se refere à fixação de regras pelo legislador, e não pela autoridade fiscal). No mesmo sentido, citem-se ainda as opiniões de Karem Jureidini DIAS²⁶³, Ricardo Mariz de OLIVEIRA e João FRANCISCO²⁶⁴, todas no sentido de que o legislador ordinário tem liberdade para restringir o âmbito de aplicação da compensação.

A questão da validade ou não das restrições fixadas nas leis ordinárias para o exercício da compensação já foi objeto de análise dos contribuintes. De um modo geral, alega-se que o direito à compensação não poderia ser restringido, seja porque teria assento direto na Constituição Federal, seja porque as restrições criadas pela lei ordinária não estavam previstas no art. 170 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, no entanto, fixou o entendimento de que, em razão da delegação prevista no art. 170 do CTN, a lei ordinária pode efetivamente criar restrições à compensação. Confirma-se o precedente abaixo, no qual se julgava a vaidade da trava de 30% para a compensação previdenciária:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEIS 7.787/89 E 8.212/91. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. RÉGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

²⁶³

“No campo do direito tributário, a compensação é uma das formas de extinção das obrigações tributárias, entretanto, ao contrário do que ocorre no âmbito das relações jurídicas regradas pelo direito civil, porquanto incide relações jurídicas em que ente público figura como titular de direitos e deveres indisponíveis, a regulação dos atos suficientes à configuração do fato jurídico da compensação impõe limites à atuação estatal e ao direito do contribuinte. O conjunto de normas que autorizam a compensação pode estipular condições e garantias ou instituir limites para que a autoridade administrativa proceda à extinção das obrigações tributárias entre fisco e contribuinte ou para que o particular introduza, no ordenamento jurídico brasileiro, norma individual e concreta suficiente à extinção da sua obrigação para com a Fazenda Pública Federal, e desta para com aquele.” (DIAS, op. cit., p. 31.)

²⁶⁴

“(…) o legislador tem total liberdade para fixar a forma como os créditos do contribuinte poderão – ou não – ser compensados. Os créditos que nortearão o estabelecimento das regras da compensação serão aqueles ditados pelas conveniências da política fiscal, não havendo restrição no CTN que limite a atuação estatal. Desse modo, poderá o legislador admitir a compensação apenas de alguns tipos de créditos e não de outros, estabelecer restrições quanto à data da constituição do crédito, quanto à origem do crédito e até quanto ao seu montante. Não há nada que impeça o legislador de admitir a compensação apenas da parte do crédito do contribuinte, deixando que o restante seja passível de repetição.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FRANCISCO, João. *Imposto de renda / Lei nº 8.383/91 / questões principais*. São Paulo: Malheiros, 1992, p.90)

INAPLICABILIDADE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. ARTIGO 89, § 3º, DA LEI 8.212/91. LIMITAÇÕES INSTITUÍDAS PELAS LEIS 9.032/95 E 9.129/95. POSSIBILIDADE.

(...)

19. O artigo 170, do CTN, legitima o ente legiferante a autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do contribuinte, estabelecendo, para tanto, condições e garantias para seu exercício, donde se deduz a higidez da estipulação legal de limites para sua realização.

20. (...)

22. Conseqüentemente, o contribuinte, optante da restituição via compensação tributária, submete-se aos limites percentuais erigidos nas Leis 9.032/95 e 9.129/95, ainda que o "pagamento indevido" decorra da declaração de inconstitucionalidade da norma jurídica instituidora da contribuição para a Seguridade Social.

23. Agravo regimental desprovido.²⁶⁵

Lembre-se, por fim, que se o contribuinte entender que as restrições legais tornam a compensação desvantajosa, poderá ele optar pela restituição administrativa e judicial, sendo certo que o direito à restituição não pode ser restringido ou condicionado pela lei ordinária, até mesmo porque decorre diretamente da Constituição Federal²⁶⁶.

3.4.9. Da correta interpretação do art. 170-A do CTN.

Dispõe o art. 170-A do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/01:

“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

A norma visa impedir a realização de compensação de créditos para os quais exista controvérsia judicial pendente de decisão definitiva.

De acordo com a atual sistemática prevista na legislação federal, o contribuinte poderá efetuar a compensação de forma imediata, sem a necessidade de prévia autorização judicial ou administrativa. Basta transmitir a

²⁶⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, AgRg no REsp nº 998419/MG, Rel. Min. Luiz Fux, publicado no DJ em 27.05.09.

²⁶⁶ Neste sentido, vale destacar a seguinte passagem, também extraída do AgRg no REsp nº 998419/MG: “A restituição mediante repetição não se subsume às limitações, diferentemente da compensação tributária, instituto jurídico informado pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que carece de lei autorizativa que, legitimamente, pode condicioná-la, sendo certo que é facultado ao contribuinte submeter-se às regras impostas pelo legislador ordinário para fazer jus à compensação ou, então, pleitear a repetição do indébito tributário, que não observa qualquer condicionamento, salvo o recebimento por precatório.”

declaração de compensação (regime da Lei nº 9.430/96) ou registrar o encontro de contas na declaração fiscal (regime da Lei nº 8.383/91).

Entretanto, se, ao invés de efetuar a compensação direta, o contribuinte opta por primeiro ajuizar a ação de restituição/compensação, perderá ele a faculdade de efetuar a compensação direta.

Isto ocorre em função da norma contida no art. 170-A do CTN e também em função da prevalência da decisão judicial.

Ora, como se sabe, seja na compensação, ou no lançamento, não deve haver concomitância de discussões na esfera administrativa e judicial. De fato, o contribuinte pode usar a via administrativa para o exercício de sua defesa, e, encerrada esta, pode partir para a discussão judicial. Entretanto, se o contribuinte parte logo para a via judicial, prejudicada estará a via administrativa (o contribuinte não poderá iniciar o processo administrativo e nem poderá leva-lo adiante, caso este já estivesse em curso). Isto ocorre porque o Poder Judicial possui o chamado monopólio da jurisdição, de modo que seus julgamentos se sobrepõem a qualquer decisão administrativa, mesmo quando proferidas por órgãos com função julgadora (Conselho de Contribuintes, por exemplo).

Algo semelhante se passa com a compensação. Se, ao invés de efetuar a de forma direta, como a lei lhe autoriza, o contribuinte ajuíza ação para discutir a existência e validade de seus créditos, é preciso aguardar a decisão do Poder Judiciário, pois o contribuinte e a administração estarão a ela vinculados.

Em outras palavras, ao fazer a opção pela via judicial, esvazia-se o âmbito de atuação da autoridade administrativa, que não mais poderá analisar se aceita ou não os créditos utilizados pelo contribuinte. Se o juízo já declarou a existência de pagamento indevido de tributo apto a ser compensado, o Fisco poderá apenas aferir o *quantum* do crédito utilizado pelo contribuinte no encontro de contas, mas não poderá opor resistência ao crédito.

Por esta razão, tendo em vista que a decisão judicial vincula o exame administrativo, será preciso aguardar o trânsito em julgado, nos casos em que o contribuinte optar por discutir antecipadamente em juízo a existência dos

créditos. E deve ser assim inclusive para evitar decisões conflitantes entre as esferas administrativa e judicial, pois, como ficaria uma compensação homologada pelo Fisco em caso de crédito julgado inexistente pelo Poder Judiciário?

Por isso entendemos correta a norma do art. 170-A do CTN, ao pretender impedir a compensação de créditos submetidos à discussão judicial antes do trânsito em julgado. O mesmo entende Hugo de Brito MACHADO²⁶⁷:

“Daí porque quando a compensação se faz com um crédito tributário, não é razoável admitir-se a utilização de um crédito do contribuinte a respeito do qual exista ainda alguma pendência. Em outras palavras, não é razoável admitir-se a compensação antes do trânsito em julgado da sentença que afirma o direito à compensação. Se o contribuinte ingressou em juízo contra a cobrança do tributo e ainda não dispõe de decisão judicial com trânsito em julgado que afirma haver sido o mesmo pago indevidamente, a autoridade administrativa está proibida, pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional, de admitir a compensação com o respectivo crédito.”

Realmente, se há a necessidade de se recorrer ao Judiciário, é porque se trata de crédito controvertido, o qual a Fazenda não reconhece como legítimo (tanto que contesta a ação ou os critérios de cálculo, etc.). Sendo assim, se há controvérsias quanto ao crédito, é prudente que se aguarde o trânsito em julgado da decisão judicial, até mesmo em razão das complicações operacionais decorrentes do futuro desfazimento da compensação em razão de revogação de liminar.

Questão relevante é saber os limites e âmbito de aplicação do art. 170-A do CTN, para definir se é norma voltada para administração (que não poderá autorizar a compensação se identificar a existência de ação judicial) ou se é norma voltada ao Poder Judiciário (a impedir a concessão de medidas antecipatórias para autorização de imediata compensação, mesmo quando o crédito está sendo discutido em ação judicial).

Começemos nossa análise pela seguinte indagação: o art. 170-A do CTN proíbe o juiz de deferir medida antecipatória (liminar ou antecipação de tutela) para autorizar o contribuinte a efetuar a compensação de forma imediata, antes do trânsito em julgado da ação?

Como demonstraremos, pensamos é negativa.

²⁶⁷

MACHADO, 2005, op. cit., p. 500.

De início, note-se que a redação do art. 170-A do CTN não é expressa no sentido de impedir ao juízo a concessão de medidas de urgência (não se afirma que “é proibida a concessão de medida antecipatória que vise autorizar compensação”). Entretanto, ao vedar a compensação antes do trânsito em julgado, a norma estaria, indiretamente, impedindo a concessão das medidas acautelatórias.

Este entendimento é adotado por parte da comunidade jurídico, havendo inclusive diversas decisões judiciais no sentido de que é vedado ao juiz deferir medidas antecipatórias para fins de compensação²⁶⁸.

Contudo, como já adiantamos, este não parece ser o melhor entendimento, pois nenhuma norma pode pretender afastar o poder geral de cautela, que é típico da função judiciária.

Por certo, é corolário do direito de amplo acesso à jurisdição (art. 5º, XXXV da CF/88) a possibilidade de concessão de medidas antecipatórias, pois estas visam justamente dar efetividade aos direitos que estejam em vias de perecimento. Se, de acordo com as regras de processo civil, o juízo identifica casos em que o direito é aparente e que a demora na sua implementação irá representar graves danos ao jurisdicionado, deve ele, caso haja requerimento, conceder medida antecipatória.

A concessão de tais medidas nada mais é do que a garantia de eficácia da jurisdição, já que o tempo do processo judicial nem sempre corresponde ao tempo das necessidades das partes. Impedir a concessão de tais medidas pode significar a própria negativa ao direito de acesso ao Judiciário, pois se a demora na prestação jurisdicional vier a causar danos irreparáveis, de nada adiantará a possibilidade de seu acesso.

²⁶⁸ “PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DO TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 170-A DO CTN. APLICABILIDADE. PARCELAS VENCIDAS E VINCENDAS. POSSIBILIDADE.

(...)

2. Em relação à compensação, pacificou-se no STJ o entendimento de que às demandas ajuizadas após a vigência da LC 104/2001 se aplica o disposto no art. 170-A do CTN, que veda a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

3. Não há óbice para compensação dos créditos recolhidos indevidamente com parcelas vencidas e vincendas da exação.

4. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, EDcl no AgRg no REsp 1130446/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Publicado no DJ em 23.04.10)

É por esta razão que nenhuma norma pode pretender impedir que o juízo faça uso de seu poder geral de cautela, pois, em última análise, tal proibição está afetar diretamente à garantia da inafastabilidade da tutela judicial.

Apesar de concordarmos que a concessão de medidas liminares autorizativas de compensação devem ser evitadas (devido aos transtornos que causam quando revogadas), não se pode impedir sua concessão, quando o juiz estiver diante de casos extremos.

Por exemplo, veja-se o caso de uma empresa que, por conjunturas de mercado, está passando por grave crise financeira. No entanto, esta mesma empresa tem ação judicial voltada ao reconhecimento do direito de crédito decorrente de pagamento de tributo que, posteriormente ao ajuizamento, foi declarado inconstitucional (em sede de controle difuso) pelo STF. Nesta hipótese, estarão perfeitamente configurados a plausibilidade jurídica do direito da empresa (tributo já reconhecido como inconstitucional) e o perigo de dano irreversível (a empresa poderá deixar de arcar com seus compromissos por conta do pagamento dos tributos vincendos).

Nesta situação, convencendo-se o Juízo de que estão presentes os elementos autorizadores, deverá ser concedida a medida liminar para autorizar a imediata compensação dos créditos do contribuinte.

No nosso entender, portanto, a norma do art. 170-A do CTN não impede o deferimento das medidas antecipatórias em casos como os do exemplo acima, até porque, se assim o fizesse, a norma seria inconstitucional, por violar a garantia de acesso ao Poder Judiciário.

Neste ponto, fazemos coro com Hugo de Brito MACHADO²⁶⁹:

“Questão da maior relevância reside em saber se o art. 170-A do Código Tributário Nacional, ao dizer que é vedada a compensação antes do trânsito em julgado a decisão que reconhece o direito do contribuinte, proíbe o deferimento de provimento cautelar, ou antecipatório, para garantir desde logo o direito de compensar. Resposta afirmativa a essa questão não se pode admitir sem menosprezo à garantia constitucional de jurisdição, posto que, nos casos em que os provimentos cautelares ou antecipatórios são cabíveis, sua denegação implica denegação da própria jurisdição, que para ser efetiva há de ser útil e não apenas formal. A melhor interpretação do art. 170-A do Código Tributário Nacional, inclusive porque o coloca de acordo com a

269

MACHADO, 2005, op. cit., p. 504/505.

Constituição, é aquela segundo a qual dita norma não exclui a possibilidade de provimentos cautelares ou antecipatórios.”

Registre-se ainda o entendimento do autor no sentido de que o Código Tributário Nacional não poderia tratar de qualquer matéria referente à concessão de medidas antecipatórias, pois isto deve ser objeto de disciplina pelo Código de Processo Civil²⁷⁰.

Destaque-se também que, antes mesmo da edição do art. 170-A do CTN, o Poder Judiciário, diante dos problemas gerados por liminares autorizativas de compensação posteriormente reformadas, já havia formado, por meio de sua jurisprudência, a orientação de que não se deveria conceder medidas antecipatórias em matéria de compensação. É o que estabelece a Súmula nº 212 do STJ: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.”

Apesar de fixar uma regra geral – vedação à concessão de mediata antecipatória para autorização de compensação -, esta orientação da jurisprudência não é absoluta, pois, como dissemos acima, o Juiz, diante do caso concreto, poderá conceder a liminar, caso fique evidenciada a existência de risco de prejuízo irreversível ao contribuinte.

Sendo Súmula nº 212 a consolidação do entendimento do Poder Judiciário sobre as normas que envolvem a compensação, esta, evidentemente, é válida. É o próprio Poder Judiciário a dizer que as medidas antecipatórias não devem ser concedidas em matéria de compensação.

Por outro lado, esta vedação – à concessão de medidas de urgência – jamais poderia ser imposta pelo legislador do Código Tributário Nacional, pois neste caso o art. 170-A do CTN estaria a violar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, cuja efetividade também passa pela oportunidade do jurisdicionado obter medidas antecipatórias para evitar o perecimento de seu direito. Ademais, não custa reiterar, o legislador não pode impedir o juízo de exercer o seu poder geral de cautela.

²⁷⁰ “O poder cautelar do juiz constituiu, como se sabe, matéria de direito processual civil. Seu disciplinamento evidentemente não se comporta em normas gerais de Direito Tributário. Se temos um Código de Processo Civil é nele que devemos buscar as normas aplicáveis aos atos judiciais. Não no Código Tributário Nacional.” (Ibid., p. 506)

Pelas razões acima expostas, entendemos que a norma no art. 170-A do CTN, na verdade, é voltada para a autoridade administrativa, e não para a autoridade judicial.

Isto significa que, se o contribuinte tiver ajuizado ação judicial na qual discute o seu direito de crédito, não poderá a autoridade administrativa aceitar a compensação eventualmente efetuada, antes do trânsito em julgado. Neste caso, incide diretamente a vedação do art. 170-A do CTN, devendo a autoridade administrativa fazer valer a referida norma.

Por outro lado, como já dissemos, o art. 170-A do CTN não impede o juiz de conceder medida antecipatória para autorizar a compensação imediata, caso presentes os requisitos autorizadores de tal concessão. Nesta hipótese, deferida a medida liminar pelo Poder Judiciário, a autoridade administrativa deverá dar regular processamento ao encontro de contas, não sendo o art. 170-A do CTN suficiente para que o Fisco resista à ordem judicial.

Sobre o tema, vale citar as palavras de Otacílio Dantas CARTAXO²⁷¹:

“Assim, devemos compreender que a regra encartada no art. 170-A não é regra de processo judicial, mas sim de procedimento administrativo de compensação. Dirige-se à administração tributária nas hipóteses cuja estipulação em cada caso a lei atribuir à autoridade administrativa, a compensação de créditos tributários como créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda. De fato, diante da existência da ação judicial em cujo bojo se discute a existência ou não do crédito do contribuinte, não se afigura lícito à autoridade administrativa autorizar a compensação, pois semelhante juízo compete exclusivamente ao magistrado no âmbito do processo, por força do regime e prevalência da tutela jurisdicional sobre a administrativa, própria do sistema brasileiro. Como a instância judicial superpõe-se à administrativa, seria inadmissível que a autoridade administrativa decidisse a respeito de uma pretensão do contribuinte quando este já tomou a iniciativa de formular essa pretensão junto ao Judiciário. E é razoável que seja assim, posto que o fato de o crédito ser objeto de disputa judicial retira deste a presunção de liquidez e certeza.”

Esta, a nosso ver, a maneira correta de se interpretar o art. 170-A do CTN: norma voltada à autoridade administrativa, que não impede a concessão de medidas antecipatórias pelo Poder Judiciário, caso os requisitos autorizadores estejam presentes²⁷².

²⁷¹ CARTAXO, op. cit., p. 194/195.

²⁷² “Não há dúvida de que se interpretado como norma limitadora das atribuições do juiz o art. 170-A do Código Tributário Nacional é de flagrante inconstitucionalidade. Entendemos, todavia, ser possível interpretá-lo como norma dirigida à autoridade administrativa.” (MACHADO, 2005, op. cit., p. 508)

Por outro lado, é preciso lembrar também que a transitoriedade da medida antecipatória que autoriza a compensação entra em contradição com a imediata extinção do crédito tributário decorrente do encontro de contas realizado pelo contribuinte.

De fato, ainda que, no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a extinção do crédito tributário objeto da compensação fique a depender de posterior confirmação pela autoridade fiscal, fica pergunta: como extinguir um débito fiscal mediante compensação se esta é realizada com base em decisão ainda passível de reforma? Sendo posteriormente cassada a medida antecipatória, como ficará o crédito tributário já extinto pela compensação?

Atentos a esta questão, parte da doutrina já se manifestou no sentido de que não se pode considerar o crédito tributário compensado com base em liminar extinto de maneira imediata; ao contrário, deve-se entender que o débito fiscal estará apenas com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, IV ou V do CTN²⁷³. É o que defende Marcio Severo MARQUES²⁷⁴:

“De fato, enquanto não transitada em julgado, a decisão judicial ainda não é definitiva, não podendo, por essa razão, ensejar a extinção do crédito tributário, pondo termo à relação jurídica que é objeto da lide. (...) A medida liminar (ou tutela antecipada), portanto, ainda que seja requerida para autorizar a compensação de tributos (e mesmo que seja deferida nestes termos), juridicamente não extingue o crédito tributário, pois do contrário teria natureza satisfativa.”

Em outras palavras, o pedido antecipatório da ação ajuizada pelo contribuinte deveria ser no sentido de que, autorizada a compensação imediata, fosse determinada a suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, até o julgamento final da lide^{275 276}. Neste sentido, Paulo de

²⁷³ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

²⁷⁴ MARQUES, Marcio Severo. “A Lei Complementar nº 104/01 – O Novo Artigo 170-A do CTN e o Direito à Compensação” in *Revista de Direito Tributário* São Paulo: Malheiros, nº 69, 2005, p. 102.

²⁷⁵ “Hipótese diversa ocorre se o contribuinte impetra mandado de segurança para, sic et simpliciter, ver assegurado o seu direito escritural de compensar créditos e débitos, dentro, evidentemente, dos limites da lei (...) Seu pedido é, pois, no sentido de que lhe seja permitida tal compensação, na verdade escritural e, presentes os pressupostos, pode ser encarecida a outorga de liminar, a fim de suspender a exigibilidade dos débitos para não ficar inadimplente

Barros CARVALHO²⁷⁷ recomenda que o contribuinte “ao propor medida judicial, pleiteie a concessão de liminar ou de tutela antecipada, de modo que se suspenda a exigibilidade do crédito tributário com o qual se deseja compensar o débito da Fazenda. Suspende-se a exigibilidade dos débitos vincendos do contribuinte até o montante do indébito que se pretende compensar. Nesse caso, a decisão judicial sem trânsito em julgado não desencadeia efeito extintivo, mas tão-somente suspensivo da exigibilidade do crédito.”

Este entendimento, diga-se, é o que melhor se adequa as regras do CTN sobre suspensão e extinção do crédito tributário. Afinal, a medida judicial antecipatória é admitida como caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV e V), mas não como modalidade de sua extinção, que só ocorre em caso de decisão judicial transitada em julgado (art. 156, X).

Por derradeiro, deve ser destacado que, atualmente, o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 11.051/04)²⁷⁸ também impede que, nas

perante à Fazenda Pública.” (FIGUEIREDO, Lucia Valle; “Compensação no Direito Tributário e as Súmulas 212 e 213 do STJ”, in *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. São Paulo: Themis, 1999, p. 22/23)

²⁷⁶ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - CPC, ART. 273 - SALÁRIO-EDUCAÇÃO - COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - DECRETO-LEI 1.422/75 - DECRETO 87.043/82 - CTN, ARTS. 156, II E X.

(...)

III - A decisão liminar que autoriza a compensação de tributo, na verdade, não extingue o crédito tributário porque, pelo CTN(art.156, II e X), apenas a decisão transitada em julgado tem esse condão. O que esta decisão liminar produz é a suspensão da exigibilidade do tributo que será quitado, por compensação, quando transitar em julgado a decisão final. Logo, a decisão liminar que autoriza a compensação tem o mesmo efeito da decisão liminar que suspende a exigibilidade de tributo;

IV - A compensação realizada não trará nenhum prejuízo para a Fazenda Pública, eis que esta poderá verificar o procedimento compensatório a fim de fiscalizar, de modo efetivo, a regularidade da compensação; V - Agravo Regimental desprovido.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AgReg no AI nº 35123, Processo nº 99.02.03718.6, Quinta Turma, Rel. Des. Tanyra Vargas, publicado no DJ em 01.08.00)

²⁷⁷ CARVALHO, 2009, op. cit., p. 555.

²⁷⁸ “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.[\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

I - previstas no § 3º deste artigo; [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II - em que o crédito: [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

compensações feitas pelo regime do referido artigo, seja realizado o encontro de contas antes do trânsito em julgado, quando houver ação judicial prévia na qual se discute a existência e validade dos créditos do contribuinte. Nesta hipótese, caso o contribuinte insista em realizar a compensação antes do trânsito em julgado, a compensação será considerada não declarada pela autoridade administrativa, o que implicará a imediata cobrança do débito objeto da compensação (vide item 4.3.2.6)

Esta vedação, todavia, é específica para as compensações regidas pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, sendo inaplicável para as compensações previdenciárias, eis que regidas pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91.

3.4.9.1. Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN às ações já ajuizadas antes da sua vigência.

Na redação original do CTN, não havia a previsão de vedação à compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial, vedação esta criada apenas pela Lei Complementar nº 104/01, que incluiu o art. 170-A do CTN.

Deste modo, é importante delimitar para quais casos a vedação prevista no dispositivo deve ou não ser aplicada.

Inicialmente, é preciso lembrar que o art. 170-A do CTN só gera efeitos nos casos em que o contribuinte ajuíza previamente ação para discutir a existência ou não do crédito a ser compensado. Já nos casos em que o contribuinte parte para a compensação direta, via declaração de compensação (art. 74 da Lei nº 9.430/96) ou registro na escrita fiscal (art. 66 da Lei nº 8.383/91), o dispositivo em nada interfere, pois não há que se falar em trânsito em julgado se não há ação judicial.

Feito este registro, há quatro cenários possíveis cuja análise do art. 170-A do CTN é necessária: 1) compensações realizadas, com base em medidas antecipatórias, antes da vigência do art. 170-A; 2) ação ajuizada antes da

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)” BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.

vigência do art. 170-A do CTN, mas cujas compensações decorrentes de medida antecipatória sejam efetuadas após a vigência do dispositivo; 3) ação ajuizada após a vigência do art. 170-A do CTN, na qual se pleiteia a compensação de créditos nascidos (pagamentos indevidos) antes de sua vigência; 4) créditos nascidos e ação ajuizada após a vigência do art. 170-A.

No primeiro cenário – ação ajuizada antes do art. 170-A do CTN, com compensações já efetuadas antes da vigência do dispositivo -, entendemos ser inaplicável a regra do art. 170-A do CTN, com base no princípio da irretroatividade nas normas.

Ora, a ação estava ajuizada e a compensação já havia sido realizada (mesmo que eventualmente esteja pendente de posterior homologação, art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96). Sendo assim, o ato jurídico - compensação – já estava praticado, de modo que a lei não poderia retroagir para prejudicar ato jurídico perfeito.

No segundo caso – ação ajuizada antes do art. 170-A e compensações efetuadas após a sua vigência –, também entendemos inaplicável a vedação à compensação antes do trânsito em julgado. É que, neste caso, o contribuinte já exerceu o seu direito de ação, requerendo ao Judiciário que declarasse, conforme a legislação em vigor no momento do ajuizamento, seu direito à compensação dos créditos decorrentes do pagamento indevido de tributo. Nesta hipótese, entendemos que está configurado o direito adquirido do contribuinte à compensação de acordo com a legislação vigente na data do *ajuizamento da ação* (sobre o tema da legislação vigente à compensação decorrente de ação judicial, vide o item 6.1.5).

O mesmo entende Leandro PAULSEN²⁷⁹, que recusa os efeitos do art. 170-A para as ações que já estivessem em curso antes da vigência do referido dispositivo.

Na mesma linha, há diversos precedentes no Superior Tribunal de Justiça no sentido de que “a compensação pode ser realizada

²⁷⁹ “Inaplicabilidade às ações em curso. O art. 170-A não pode ter aplicação que implique efeitos retroativos. Quando já haja decisão com eficácia imediata, não terá o efeito de cassar tal eficácia. Note-se que inúmeras compensações já foram realizadas com amparo em sentenças prolatadas em mandados de segurança que ainda se encontram em grau de recurso. Tais ações não restarão afetadas pelo novo art. 170-A” (PAULSEN, op. cit., p. 1151)

independentemente do trânsito em julgado, pois à época da propositura da ação (2000), não estava em vigor a Lei Complementar 104/2001, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A (...)" (Primeira Turma, REsp nº 876663/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 08.02.07)

Em conclusão, se no momento do ajuizamento da ação ainda não vigia a vedação do art. 170-A do CTN, ela não pode ser oposta pela Fazenda, mesmo que a compensação do contribuinte, autorizada em medida antecipatória, tenha sido realizada após a vigência do dispositivo.

No terceiro caso, em que o crédito pleiteado (pagamento a maior) nasceu antes do art. 170-A do CTN, mas a ação só foi ajuizada depois da vigência do dispositivo, a vedação nos parece aplicável.

Como será visto, entendemos que o simples recolhimento indevido não gera direito adquirido à compensação. Este só passa a existir quando surge um débito fiscal apto a ser compensado. Por isso, a legislação aplicável à compensação, via de regra, é a vigente na data do encontro de contas. (este tema está desenvolvido no capítulo 5)

A única exceção a esta regra, no nosso entender, é quando o contribuinte, ao invés de realizar a compensação direta, ajuíza previamente ação para a declaração do direito à compensação. Nesta hipótese, a compensação irá depender da decisão judicial a ser proferida na ação, decisão esta que levará em consideração o ordenamento jurídico em vigor no momento do ajuizamento. Por isso, nos casos de ação judicial prévia movida pelo contribuinte, a compensação, por ser realizada nos termos da decisão judicial, deverá observar os critérios definidos pela lei na data do ajuizamento, ainda que, no momento em que realizado o encontro de contas, a legislação já tenha sofrido alterações. (sobre a lei aplicável à compensação decorrente de ação judicial, vide o item 6.1.5)

Pelas razões expostas acima, entendemos que, se no momento do ajuizamento da ação já estava em vigor o art. 170-A do CTN, a vedação prevista na norma será plenamente aplicável, ainda que os créditos pleiteados na ação tenham nascido antes de sua vigência.

Registre-se, contudo, que há importantes pronunciamentos em sentido contrário, no sentido de que, nascido o crédito antes da vigência do art. 170-A do CTN, terá o contribuinte o direito adquirido à compensação sem as restrições do dispositivo, ainda que a ação judicial na qual se pleiteia o referido crédito tenha sido ajuizada após a vigência do dispositivo. É o que entendem Sacha Calmon Navarro COELHO²⁸⁰ e Leo KRAKOWIAC²⁸¹.

No quarto e último caso - créditos nascidos e ação ajuizada após a vigência do art. 170-A do CTN -, a vedação é plenamente aplicável, pois se trata de norma a incidir sobre fatos inteiramente ocorridos sob sua vigência.

Por fim, deve-se registrar ainda as manifestações da doutrina no sentido de afastar o art. 170-A do CTN nos casos em que a ação ajuizada pelo contribuinte tratar de tributo já declarado inconstitucional pelo STF em ADIN, ou ainda, nos casos em que já haja Resolução do Senado confirmando a inconstitucionalidade do tributo recolhida pelo contribuinte. Neste sentido,

²⁸⁰ “Não se aplica ao aproveitamento de créditos por pagamentos indevidos efetuados antes do início de sua vigência, na esteira do decidido pela 1ª Seção do STJ nos Embargos de Divergência em Resp 164.739-SP (Eliana Calmon, DJ de 12.02.01).

(...)

Em verdade, a nova garantia não se aplica nem mesmo aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da lei que a institui, desde que o pagamento de que decorra o crédito a compensar lhe seja antecedente. Isso em homenagem aos princípios do direito adquirido e boa-fé, sem os quais o Poder Público seria dado até mesmo revogar, com efeitos imediatos, sobre as compensações em curso, a legislação autorizativa. Aplica-se aqui o ‘tempus regit actus.’” (COELHO, 2009, op. cit., p. 771)

²⁸¹ KRAKOWIAC, Leo. “A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN”, in *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 68, maio/2001, p. 81.

podem ser citados Leandro PAULSEN²⁸² e Leo KRAKOWIAC²⁸³ e Sacha Calmon Navarro COELHO²⁸⁴.

A lógica adotada por estes autores é a de que, nos casos acima, não poderá haver contestação ao crédito do contribuinte por parte do Fisco, já que a declaração da inconstitucionalidade do tributo questionado terá efeito *erga omnes*. Ou seja, se o crédito do contribuinte não poderá ser contestado pela Fazenda, não há controvérsia nenhuma quanto à sua existência, motivo pelo qual seria desnecessário aguardar o trânsito em julgado da ação judicial.

Os argumentos são fortes, mas pensamos que a análise do art. 170-A do CTN, em caso de declaração de inconstitucionalidade da exação com efeito *erga omnes*, dependerá da análise de cada caso em concreto.

De fato, se a ação judicial do contribuinte envolver apenas a validade ou não do tributo questionado, a declaração de inconstitucionalidade com efeito *erga omnes* faz inclusive a ação perder o objeto. Ora, como a Fazenda Pública, terá necessariamente que reconhecer a inconstitucionalidade do tributo, e, por consequência, a ocorrência de pagamentos indevidos, haverá perda superveniente do interesse de agir do contribuinte. De fato, a tutela judicial não será mais necessária, já que contra o pleito do contribuinte não poderá haver qualquer resistência.

²⁸² “Quando se tratar de mero erro de cálculo ou enquadramento legal ou se já houver ADIN ou Resolução do Senado dizendo da inconstitucionalidade da lei incidente e o contribuinte ajuizar ação apenas para discussão dos créditos de compensação, o art. 170-A do CTN será inaplicável, bastando o reconhecimento judicial do direito à compensação em tal ou qual forma, não sujeito a recurso com efeito suspensivo, para que o contribuinte possa se valer de tal reconhecimento e efetuar a compensação, sujeito, evidentemente, à sorte da demanda.” (PAULSEN, op. cit., p. 1148)

²⁸³ “Vale dizer, nos casos em que o crédito do contribuinte decorre de pagamento de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou mesmo da edição de resolução do Senado Federal suspendendo a eficácia de norma declarada inconstitucional pela via difusa (art. 52, X, da CF/88), o art. 170-A do CTN não impede a imediata compensação dos valores pagos indevidamente, ainda que para tanto seja necessário o ajuizamento de medida judicial com vistas a afastar restrições indevidas ao exercício de tal direito.” (KRAKOWIAC, op. cit., p. 81.)

²⁸⁴ “Não se aplica aos casos em que o crédito não decorra de pagamento indevido, mas de incentivo legal (crédito-prêmio de IPI), ou quando a inconstitucionalidade do tributo haja sido declarada pelo STF em ADIn, e a legislação não oponha obstáculos ilegítimos ao direito de compensação (diferimento, fracionamento).” (COELHO, 2009, op. cit., p. 771)

Nesta hipótese, se a própria ação torna-se desnecessária, não faz mesmo nenhum sentido aguardar o trânsito em julgado de decisão para que a compensação seja realizada pelo contribuinte.

Por outro lado, se, além da exigibilidade ou não do tributo questionado pelo contribuinte, a ação discute ainda outros aspectos relacionados ao direito de crédito (como a própria comprovação dos pagamentos indevidos, prazo para a realização da compensação, ou critérios de atualização do crédito tributário), entendemos que a vedação do art. 170-A permanecerá aplicável, pois há outros pontos controvertidos que precisam ser sanados pela decisão judicial.

4. A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO NO ÂMBITO FEDERAL

4.1. Evolução Legislativa.

Conforme já foi visto, a compensação, nos termos do art. 156 do CTN, é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. No entanto, o direito dos contribuintes de efetuar o encontro de contas não é automático, sendo necessária a existência de lei prévia de cada ente tributante (União, Estados e Município) autorizando a compensação.

Por isso mesmo, a compensação passou anos sem ser implementada, sendo finalmente introduzida, no âmbito federal, por meio da Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991²⁸⁵, nos seguintes termos:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

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

(...)”

Os traços característicos deste regime legal são os seguintes: a) compensação restrita a débitos e créditos da mesma espécie de tributos²⁸⁶; b) efetivação direta pelo contribuinte, sem a necessidade de prévia autorização administrativa, sendo suficiente o registro da compensação na declaração fiscal do sujeito passivo.

Por ser feita por conta e risco do contribuinte, à Receita Federal caberia, dentro do prazo decadencial, fiscalizar a escrita fiscal do sujeito passivo, e, caso assim não o fizesse (ou fizesse e não encontrasse problemas quanto ao encontro de contas), o crédito tributário tornar-se-ia definitivamente quitado através da compensação.

²⁸⁵ BRASIL. Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.

²⁸⁶ Posteriormente, a Lei nº 9.250/95 alterou a redação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, passando a exigir, além da identidade de espécie, que os créditos e débitos tivessem a mesma destinação constitucional.

Posteriormente, veio a lume a Lei nº 9.430/96²⁸⁷, que, em seu art. 74, trouxe um novo regime de compensação, aplicável aos créditos tributários de espécies diferentes e/ou destinação constitucional diversa, condicionada a prévio requerimento à Secretaria da Receita Federal. Veja-se a redação originária de seu art. 74:

“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.”

Conforme destaca André Mendes MOREIRA²⁸⁸, “em que pese ter trazido um benefício – a possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas – o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (em sua redação originária) trouxe um ônus ao contribuinte, não exigível pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, a saber: a necessidade de prévio requerimento à autoridade administrativa para efetivação da compensação.”

Deste modo, o contribuinte que apurasse créditos oponíveis à Fazenda Pública Federal deveria apresentar um Pedido de Compensação junto à SRF, e, somente após análise e deferimento deste pedido, seria efetuado o encontro de contas.

Veja-se que, com o advento da Lei nº9.430/96, dois regimes distintos de compensação passaram a coexistir no âmbito federal²⁸⁹:

- a) O regime de compensação entre créditos e débitos de mesma espécie e destinação constitucional, a ser realizado pelo contribuinte através de simples encontro de contas (registro na declaração fiscal), sem a necessidade de prévio requerimento à Receita Federal – regime do art. 66 da Lei nº8.383/91;
- b) O regime de compensação entre créditos e débitos de natureza e destinação constitucional diversas, submetidos a prévio

²⁸⁷ BRASIL. Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.

²⁸⁸ MOREIRA, André Mendes. “Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – Evolução legislativa e modalidades”, in *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº95, agosto/2003, p. 12

²⁸⁹ A regulamentação dos dois regimes foi feita por meio da IN SRF nº21/97.

requerimento à Receita Federal – regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Esta situação permaneceu até a edição da MP nº 66/02 (convertida na Lei nº 10.637/02), que, modificando a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, estabeleceu um regime único para a compensação no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal. Veja-se o art. 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

A nova sistemática combinou as duas características mais benéficas aos contribuintes dos regimes anteriores: a) a possibilidade de se compensar créditos e débitos de natureza e destinação constitucional distintas; b) a possibilidade de se efetuar a compensação de modo direto sem a necessidade de prévio requerimento apresentado pelo contribuinte e prévia autorização da autoridade fiscal²⁹⁰.

Embora não exija autorização da Receita Federal para o encontro de contas, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 10.637/02) passou a exigir que o contribuinte apresente uma Declaração de Compensação, na qual se deve apontar o débito a ser quitado, bem como a identificação do crédito (indébito) utilizado.

Esta declaração de compensação, por sua vez, gera efeitos imediatos, extinguindo-se o débito compensado sob condição resolutória de posterior homologação pela autoridade fiscal (§ 2º do art.74).

Este novo regime, que consolidou os dois anteriores, passou a ser aplicado, no âmbito da Receita Federal, tanto para a compensação entre créditos e débitos de mesma espécie e destinação constitucional quanto para a

²⁹⁰ Este novo regime foi regulamentado pela Receita Federal através da IN SRF nº 210/02.

compensação entre créditos e débitos de espécies diversas. Não obstante, desaparece a figura do pedido de compensação – que exigia a prévia autorização da autoridade administrativa para o encontro de contas – para surgir a Declaração de Compensação, instrumento através do qual o contribuinte efetua e informa a compensação.

Na seqüência, foram ainda editadas as Leis nº 10.833/03, 11.051/04, 11.941/09 e 12.249/10, que trouxeram novas modificações ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, mas sem alterar a estrutura da sistemática da compensação.

Importante ressaltar que, entretanto, que além do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação dada pela Lei nº 10.637/02), permaneceu vigente, para as contribuições previdenciárias, o regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, pois o primeiro regime era específico para a compensação dos tributos administrados pela Receita Federal, ao passo que as contribuições previdenciárias eram arrecadadas diretamente pelo INSS (e, posteriormente, pela Secretaria da Receita Previdenciária)²⁹¹.

Ainda hoje, permanecem coexistindo os dois regimes de compensação no âmbito federal, pois, apesar da criação da Receita Federal do Brasil – que unificou a administração dos tributos federais e das contribuições previdenciárias²⁹² -, o art. 26 da Lei nº 11.457/07²⁹³ (que criou a “Super-

²⁹¹ “Com efeito, a Lei nº 9.430/96, ao não preencher os pressupostos calçados no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução do Código Civil, não operou validamente a pretensa força revogatória sobre os preceitos da Lei nº 8.383/91, pois, além de não conter a demandada cláusula expressa de revogação do art. 66 do referido diploma legislativo, não se mostra com ele incompatível e em tampouco regula inteiramente a matéria relativa ao direito subjetivo à autocompensação, legalmente autorizada no âmbito do lançamento por homologação. A *contrario sensu*, caracteriza-se como sendo mais um regime jurídico regulamentador do direito de se extinguir um crédito tributário pela via da compensação, conforme dispõe o art. 156, II do CTN, o qual guardava duas diferenças elementares com o regime da autocompensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91: no *procedimento* e na *abrangência*.” (TAVARES, 2006, op. cit., p. 68)

²⁹² “Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das 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, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).” (BRASIL. Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.)

²⁹³ “Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Receita”) é expresso em afastar as contribuições previdenciárias do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de modo que, para tais tributos, a compensação permanece sendo regida pelo regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

4.2. Do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

O art. 66 da Lei nº 8.383/91²⁹⁴ foi o primeiro a instituir e regular um regime de compensação no ordenamento jurídico nacional. Nos exatos termos de seu *caput*, o regime era específico para a compensação de tributos federais e contribuições previdenciárias (que, diga-se, também são tributos federais).

Em um primeiro momento, houve quem defendesse que o regime da Lei nº 8.383/91 seria aplicável à compensação dos tributos de todos os entes federados. É o caso de Asdrubal Franco NASCIMENTO²⁹⁵, que sustentava a necessidade de aplicação analógica do dispositivo para o encontro de contas de todos os tributos, pois a inércia do legislador local não poderia impedir que o contribuinte exercesse o seu direito à compensação.

Contudo, esta aplicação analógica da Lei nº 8.383/91 foi corretamente rechaçada pelo STJ, que já decidiu que “a compensação de ICMS só é

Parágrafo único. O disposto no [art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.” (BRASIL. Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.)

²⁹⁴ “Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.” (BRASIL. Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 2001. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.)

²⁹⁵ “Com efeito, a Lei nº 9.430/96, ao não preencher os pressupostos calcados no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução do Código Civil, não operou validamente a pretensa força revogatória sobre os preceitos da Lei nº 8.383/91, pois, além de não conter a demandada cláusula expressa de revogação do art. 66 do referido diploma legislativo, não se mostra com ele incompatível e em tampouco regula inteiramente a matéria relativa ao direito subjetivo à autocompensação, legalmente autorizada no âmbito do lançamento por homologação. A *contrario sensu*, caracteriza-se como sendo mais um regime jurídico regulamentador do direito de se extinguir um crédito tributário pela via da compensação, conforme dispõe o art. 156, II do CTN, o qual guardava duas diferenças elementares com o regime da autocompensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91: no *procedimento* e na *abrangência*.” (TAVARES, 2006, op. cit., p. 68)

permitida se existir lei estadual que a autorize, não se aplicando o art. 66 da Lei n. 8.383/91, cuja área de atuação é restrita aos tributos federais.”²⁹⁶

A compensação instituída pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 foi denominada pela doutrina como “*compensação no âmbito do lançamento por homologação*”, ou, ainda, “*autocompensação*”.

Esta denominação se deveu ao fato de que esta compensação poderia ser realizada imediatamente pelo contribuinte, no âmbito dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, como forma de quitação do débito fiscal²⁹⁷.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como se sabe, cabe ao contribuinte a apuração do montante devido e seu recolhimento imediato, sem qualquer interferência do Fisco.

No entanto, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 autoriza que o sujeito passivo, após calcular o tributo devido, deixe de efetuar o recolhimento para efetuar a compensação, caso entenda dispor de créditos contra a Fazenda Pública decorrentes de tributo pago indevidamente (indébito).

Alexandre Macedo TAVARES²⁹⁸ bem observou que “o direito subjetivo à autocompensação, nos termos como predisposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91, nada mais corresponde que o próprio dever do contribuinte de se autolancar visto às avessas”.

Importante destacar que, conforme redação original do § 1º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, a compensação só era possível se envolvesse a quitação de determinado tributo com créditos decorrentes do pagamento indevido de tributo da *mesma espécie*.

Entretanto, por compensação entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie, podia-se entender a compensação de débito de qualquer imposto (IRPJ, por exemplo) com créditos decorrentes do pagamento de qualquer imposto (ITR, por exemplo). De mesmo modo, admissível seria a

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, RMS nº 25398/MT, Rel. Min. José Delgado, Publicado no DJ em 23.06.08.

²⁹⁷ Neste sentido o *caput* do art. 66 da Lei nº 8.383/91 fala em compensação de créditos do contribuinte para compensação com débitos correspondentes a período subsequente, ou seja, débitos surgidos após o nascimento do indébito (pagamento a maior ou indevido).

²⁹⁸ *Ibid.*, p. 60

compensação de débitos de qualquer contribuição (contribuição previdenciária, por exemplo) com créditos decorrentes do recolhimento indevido de qualquer contribuição (CIDE, por exemplo).

Diante desta amplitude, que não pareceu ser a desejada pelo legislador, Hugo de Brito MACHADO²⁹⁹ já destacava a importância de delimitar a compensação a tributos que tivessem a mesma destinação orçamentária. Esta preocupação visava evitar que o tributo pago indevidamente, destinado a determinada finalidade, pudesse ser usado como pagamento de outro tributo, cuja aplicação dos recursos tivesse destinação distinta.

Em linha com esta preocupação, Alexandre Macedo TAVARES³⁰⁰ demonstra que, além da mesma destinação orçamentária, a compensação deveria ficar restrita a tributos com a mesma *destinação constitucional*. Do contrário, por exemplo, poderia haver a compensação de pagamento maior de imposto de renda (tributo cuja receita é partilhada com estados e municípios) com débito vincendo de imposto de importação (cuja receita é exclusiva da União), o que implicaria em indesejável interferência na partilha constitucional das receitas tributárias.

Outros exemplos ainda podem ser dados, como a compensação de indébito de COFINS com débitos referentes à contribuição ao PIS, o que prejudicaria o orçamento destinado aos programas financiados com a última contribuição (abono anual e seguro-desemprego). No mesmo sentido, a compensação de indébito de CIDE (destinada a finalidades específicas) com débitos de contribuição previdenciária prejudicaria o orçamento da seguridade social.

²⁹⁹ “Interpretada literalmente, a referida lei admite a compensação de qualquer imposto com qualquer imposto; qualquer taxa com qualquer taxa; e qualquer contribuição social com qualquer contribuição social. Não nos parece, porém, que deva ter a compensação tamanha amplitude. Os dispositivos devem ser interpretados em harmonia com o sistema jurídico, de tal sorte que não inutilizem dispositivos outros, cuja revogação evidentemente não se operou. (...) Assim, a expressão tributos e contribuições da mesma espécie deve ser compreendida como tributos e contribuições com a mesma destinação orçamentária. A explicação é fácil. Quanto desnecessária. Se o tributo pago indevidamente teve destinação diversa daquele que se deixa de pagar, em face da compensação, estará havendo evidente distorção na partilha das receitas tributárias.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Compensação Tributária e Tributo da Mesma Espécie*, *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 23, 1ª Quinzena de dezembro de 1996, pg. 527)

³⁰⁰ TAVARES, 2006, op. cit., p. 49.

Atendendo a esta preocupação apontada na doutrina, foi editada a Lei nº 9.250/95³⁰¹, que, em seu art. 39, estabeleceu o seguinte:

“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 subsequentes.”

Com isto, a compensação do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 somente poderia ser efetuada entre tributos da mesma espécie e *destinação constitucional*, este último requisito entendido como destinação da receita da arrecadação do tributo.

De se notar que esta preocupação com a destinação da receita do tributo a ser compensado está relacionada à previsibilidade orçamentária. De fato, a compensação de determinado tributo com créditos decorrentes do pagamento de um outro tributo com finalidade distinta pode causar déficit nos orçamentos da União, trazendo dificuldades inesperadas à administração pública.

Analisada a exigência de identidade de espécie e destinação constitucional, há outra característica fundamental do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 que deve ser examinada: a autorização para que o contribuinte efetue a compensação de forma direta, por sua conta e risco, independentemente de qualquer autorização prévia do Fisco ou do Poder Judiciário³⁰².

Como já foi antecipado, o contribuinte que julgar possuir créditos decorrentes de pagamentos indevidos contra a Fazenda Pública Federal poderá aproveitá-los de forma direta para a quitação de débitos vincendos

³⁰¹ BRASIL. Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30/07/2010.

³⁰² “(...) a lei 8.383/91 não condicionou a compensação à prévia manifestação do Fisco quanto ao crédito que o contribuinte pretendia considerar, senão que, ao revés, deixou claro que este último ‘poderá efetuar a compensação (...) no recolhimento da importância correspondente a período subsequente (caput do art. 66, in fine). Assim, poderá a compensação acontecer, independentemente de verificação anterior da Administração Fiscal do crédito utilizado pelo sujeito passivo tributário.” (HORVATH, Estevão. “Compensação e autolancamento” in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 67, 2000, p. 344/345).”

destes mesmos tributos, através de encontro de contas informado em sua declaração fiscal.

Em outras palavras, assim como se deixa a cargo do contribuinte a apuração do tributo devido, deixa-se também por sua conta a apuração de seus créditos decorrentes de pagamentos indevidos³⁰³.

Note-se também que não há maiores formalidades no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, como a necessidade de apresentação de declaração ou pedido de compensação. Basta o registro do encontro de contas na declaração fiscal do contribuinte³⁰⁴, como bem advertem Maria Teresa Martínez LÓPEZ e Emanuel Carlos Dantas de ASSIS³⁰⁵:

“Na compensação escorada tão-somente no citado art. 66, não havia necessidade de formalização de processo próprio. Por isto a DCTF consistia no único meio pelo qual era dado conhecimento à Receita Federal do encontro de contas efetuado pelo sujeito passivo.”

Apesar de entendermos que a norma do art. 66 da Lei nº 8.383/91 nunca deixou margem a dúvidas, houve, no início da vigência do dispositivo, quem entendesse que a compensação somente poderia ser realizada após o

³⁰³ “A Lei nº 8.383/91 outorga faculdade ao contribuinte para efetuar a compensação tributária, sendo omissa no que tange à necessidade (ou não) de prévio requerimento às autoridades (administrativas ou judiciais). (...)”

Sempre perfilei a tese de que a compensação deveria ser realizada de forma automática pelo próprio contribuinte, como, aliás, são realizadas quase todas as liquidações tributárias, independente da expedição de ato administrativo. (...)”

Como no caso do débito, o contribuinte liquida sua própria obrigação, sem manifestação prévia do Fisco; também no caso da compensação é justo entender-se que, também, possa ele mesmo promover a referida liquidação. Tal procedimento revela maior eficiência, celeridade e atenderia ao princípio da economia processual, sem dispêndios que afetam os processos fiscais. (...)”

Importante considerar que não há necessidade do contribuinte obter autorização, ou anuência (administrativa ou judicial), para promover a compensação, uma vez que a liquidez do crédito tributário pode ser auferida e constatada pelas guias de recolhimento do tributo, ou decorrente de meros cálculos aritméticos, enquanto a certeza decorre da indevida aplicação do preceito normativo.” (MELO, 1999, op. cit., p. 247/248).

³⁰⁴ Neste sentido, vide o art. 7º da IN 73/96, que tratava do preenchimento da DCTF:

“Art. 7º A DCTF deverá conter as seguintes informações, relativas ao trimestre de competência:

XI - compensações;

§ 1º No caso de compensação deverá ser informado o código da receita, a data do pagamento, o valor original da receita, expresso em moeda da época, e o valor utilizado para compensação.

§ 2º No caso de compensação de tributos ou contribuições de espécies diferentes deverá ser indicado o número do correspondente ato autorizativo da Receita Federal.”

³⁰⁵ ASSIS e LÓPEZ, op. cit., p.89.

prévio reconhecimento do crédito do contribuinte por parte da autoridade fiscal³⁰⁶.

Contudo, não demorou para que o Superior Tribunal de Justiça consolidasse seu entendimento no sentido de que a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91 pode ser realizada de forma direta pelo contribuinte, independentemente de prévia autorização administrativa ou judicial.

Neste sentido, a Primeira Seção do STJ, ao julgar os Embargos de Divergência em REsp nº 78.301/BA³⁰⁷, definiu que “nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (CTN, art. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, art. 150, par. 4º).”

E foi a própria Receita Federal que tratou de afastar qualquer dúvida quanto ao tema, ao estabelecer, no art. 14 da IN nº 21/97 (que dispôs sobre a compensação no regime da Lei nº 8.383/91)³⁰⁸, que “os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, *independentemente de requerimento*.” (grifo nosso).

Quanto à extinção definitiva do crédito tributário objeto de compensação efetuada no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, esta fica a depender do transcurso do prazo para a homologação tácita, nos termos do art.

³⁰⁶ “Tributário. Compensação. Impossibilidade.

- A compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 não pode ser efetuada pelo contribuinte ao seu livre-arbítrio. Necessário se faz, para começar, o reconhecimento, em definitivo, de seu crédito pelo órgão fazendário competente ou pelo Poder Judiciário.

- Recurso improvido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma, REsp 56.335-0/PR, Rel. Ministro César Rocha, Publicado no DJU de 20.2.95).”

³⁰⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 21 de 10 de março de 1997. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010.

³⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO. EREsp nº 78.301/BA, Rel. Min. Ari Pargendler, Publicado no DJ em 28.04.97.

150, § 4º do CTN, como também ocorre com o próprio pagamento antecipado realizado pelo contribuinte no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

É que, de fato, a compensação no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 muito se assemelha ao pagamento em dinheiro³⁰⁹. Deste modo, se o pagamento fica a aguardar a homologação (tácita ou expressa) da autoridade fiscal, o mesmo ocorrerá com a compensação, como bem esclarece Misabel DERZI³¹⁰:

“A peculiaridade da compensação no Direito Tributário, realçada especialmente nos tributos lançados por homologação, conforme modelo adotado pela Lei nº 8.383/91, está exatamente no fato de que ela extingue a obrigação sob condição resolutória, como é próprio do pagamento antecipado (art. 150, §4º do CTN). A certeza e a liquidez serão apuradas pelo sujeito passivo, que procederá à compensação, ficando os atos assim praticados sujeitos à fiscalização futura pelo prazo de cinco anos.”

Com efeito, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção definitiva do crédito tributário somente ocorre após o decurso do prazo para homologação tácita, já que, via de regra, não há homologação expressa por parte do Fisco.

Feita a apuração e o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, devidamente registrados nas declarações fiscais do contribuinte, terá o Fisco o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN para a fiscalização. Se a autoridade fiscal, no prazo de cinco anos, auditar as declarações fiscais e os documentos contábeis, concordando com a apuração e pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, estes se tornarão definitivos, tal como registrados na declaração fiscal. O mesmo ocorre se houver o decurso do prazo sem fiscalização, o que tornará também tornar a apuração e os pagamentos definitivos.

Por outro lado, caso a autoridade fiscal, no prazo do art. 150, § 4º do CTN, entenda que o contribuinte apurou tributo a menor do que o declarado,

³⁰⁹ “Nesta modalidade de compensação, o encontro de contas equivale a um pagamento à vista que, à semelhança do recolhimento antecipado exigido nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, extingue o crédito tributário compensado sob condição resolutória da ulterior homologação por parte do fisco (art. 150, §4º, do CTN).” (HORVARTH, op. cit., p.89.)

³¹⁰ BALEEIRO, op. cit., p. 903.

ou, ainda, não recolheu de forma correta e integral o tributo declarado como devido, deverá ela efetuar o lançamento de ofício supletivo.

O mesmo ocorre no caso do pagamento de tributo via compensação registrada na declaração fiscal do contribuinte (art. 66 da Lei nº 8.383/91): o Fisco, no prazo do art. 150, § 4º do CTN, poderá analisar a compensação efetuada e, caso discorde do encontro de contas, deverá efetuar o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário indevidamente compensado.

A necessidade do lançamento de ofício para glosar a compensação indevida realizada pelo contribuinte no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 é confirmada pela doutrina especializada. Veja-se, outra vez, o que sustentam Maria Teresa Martinez LOPEZ e Emanuel Carlos Dantas de ASSIS³¹¹:

“A matéria acabou pacificada naquele tribunal, quando sua Primeira Seção decidiu que em tributos lançados por homologação a compensação independia de pedido à Receita Federal, uma vez que a lei não previa tal procedimento. O contribuinte, com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, podia efetuar a compensação – em vez de antecipar o pagamento exigido pelo §1º do art. 150 do CTN – e aguardar a homologação da administração tributária. Para tanto, devia registrar em sua escrita o encontro de créditos e débitos, podendo o fisco, no prazo do art. 150, § 4º do CTN, lançar de ofício eventuais diferenças não pagas.”

No mesmo sentido, o Juiz Federal Paulo Roberto de Oliveira LIMA³¹², ao afirmar que, “na verdade, a compensação deve ser operada unilateralmente pelo contribuinte, garantindo o exercício de fiscalização pelo Estado que, se entender presentes erros, inclusive relativos à liquidação, procederá sua autuação e o lançamento suplementar do tributo, ensejando ao interessado levar ao Judiciário a apreciação da questão (...)”

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não destoa, havendo vários precedentes confirmando que, caso entenda irregular a compensação realizada, caberá ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o débito indevidamente compensado. Neste sentido, já decidiu a Primeira Seção que “a compensação feita no âmbito do lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o

³¹¹ LÓPES e ASSIS. op. cit. p. 90.

³¹² LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. “Repetição do Indébito Tributário e Compensação”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; 1999, p. 328.

prazo de cinco anos (CTN, art. 150, par. 4º). Durante este prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e *lançar, de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.*³¹³ (grifo nosso).

Em outro julgamento da Primeira Seção, foi decidido que “o Fisco, em considerando que os créditos não são compensáveis, ou que não é correto o alcance da superposição de créditos e débitos, praticará o lançamento por homologação (previsto no art. 150 do CTN)”³¹⁴.

Por fim, realizado o lançamento de ofício para glosar a compensação direta efetuada pelo contribuinte, o Fisco, além do débito compensado e dos acréscimos moratórios, exigirá também multa punitiva de 75%, prevista na legislação (art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96³¹⁵).

4.2.1 Regime atualmente aplicado à compensação das contribuições previdenciárias.

Conforme já foi visto, a partir de dezembro de 1996, passaram a coexistir dois regimes de compensação no âmbito federal, quais sejam, o do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e o do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Vimos também que a compensação das contribuições previdenciárias sempre foi regida pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, e assim permaneceu mesmo após a criação do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, posto que específico para os tributos administrados pela Receita Federal.

³¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO. Primeira Seção, EREsp nº 89.098/BA, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, Publicado no DJ em 30.06.97.

³¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO, EREsp 86.032/MG, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Publicado no DJ em 19.12.97.

³¹⁵ “Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).” (BRASIL. *Código Civil*. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)” (BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

É importante lembrar que, no passado, as contribuições previdenciárias eram arrecadadas diretamente pelo INSS, tendo sido posteriormente repassadas ao controle da Secretaria da Receita Previdenciária.

Com a edição da Lei nº 11.457/07³¹⁶, a antiga Secretaria da Receita Federal, agora sob o nome de Receita Federal do Brasil, passou a ser também responsável pela administração das contribuições previdenciárias.

Em decorrência desta unificação, o regime de compensação da Lei nº 9.430/96, a princípio, passaria a ser aplicado também para as contribuições previdenciárias, por serem agora arrecadas pela Receita Federal do Brasil. No entanto, a própria Lei nº 11.457/07 excluiu de forma expressa a aplicação do referido regime:

“Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no [art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.”

Com isto, ficou mantido para a compensação das contribuições previdenciárias o regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91³¹⁷.

Esta assertiva é confirmada pelo art. 44 da IN nº 900/08³¹⁸, que, ao tratar da compensação das contribuições previdenciárias, reitera duas das principais

³¹⁶ “Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das 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](#), e das contribuições instituídas a título de substituição.” (BRASIL. [Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³¹⁷ “O art. 66 da Lei nº 8.383/91 estabeleceu a possibilidade de o contribuinte compensar o que pagou indevidamente a título de determinado tributo com o montante devido em período subsequente relativamente a tributo da mesma espécie, em regime de lançamento por homologação. (...) Este regime continua regendo a compensação de contribuições previdenciárias mesmo após unificação da administração tributária na Receita Federal do Brasil, objeto da Lei 11.457/07.” (PAULSEN, op. cit., p. 1136)

³¹⁸ “Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

características do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91: a) compensação direta feita por simples registro na declaração fiscal; b) compensação restrita a débitos e créditos da mesma espécie e destinação constitucional.

Destaque-se que a exigência de que a compensação seja feita entre créditos e débitos da mesma espécie e destinação constitucional significa que as contribuições previdenciárias somente poderão ser compensadas com créditos decorrentes do pagamento indevido das próprias contribuições previdenciárias. Com isto, impede-se, por exemplo, a compensação de um débito previdenciário com pagamentos a maior de contribuições de terceiros, com é o caso da contribuição ao SENAC, SENAI, SEBRAE, etc, pois o produto de sua arrecadação está vinculado a finalidades específicas³¹⁹.

Neste sentido, a jurisprudência do STJ não admite, por exemplo, a compensação de débitos de contribuição previdenciária com créditos decorrentes de pagamento indevido de contribuição ao INCRA (considerada como CIDE pela referida Corte), tendo em vista que os recursos arrecadados com esta última se destinam à promoção de políticas públicas relacionadas à ocupação do campo³²⁰.

(...)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³¹⁹ “Contribuições previdenciárias só com contribuições previdenciárias. A compensação pressupõe que as mesmas pessoas sejam credora e devedora uma da outra. Assim, só haverá a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias, cujo sujeito ativo é o INSS, com as próprias contribuições previdenciárias. Entretanto, não bastando a identidade entre os sujeitos, não haverá a possibilidade de compensação com as contribuições destinadas a terceiros, pois, não obstante também tenham o INSS como sujeito ativo, têm distinta destinação constitucional.” (Ibid., p. 1138)

³²⁰ “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO AO INCRA – DESTINAÇÃO: PROMOVER A JUSTIÇA SOCIAL E REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS – COMPENSAÇÃO COM CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL – ART. 66 DA LEI 8.383/91 – IMPOSSIBILIDADE.

1. A contribuição devida ao INCRA é classificada doutrinariamente como contribuição especial atípica que visa promover o equilíbrio na seara do domínio econômico e, conseqüentemente, a justiça social e a redução das desigualdades regionais por meio da fixação do homem no campo (art. 170, III e VII, da Constituição da República).

(...)

3. O produto da arrecadação da contribuição ao INCRA destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social).

E mesmo entre contribuições previdenciárias, a jurisprudência do STJ tem sido no sentido de verificar se há destinação orçamentária específica para a exação. Se houver, a compensação ficará adstrita a créditos e débitos da desta contribuição, não sendo autorizada a compensação com as demais contribuições previdenciárias.

É o caso, por exemplo, do salário-educação, que só pode ser compensado com pagamentos a maior do próprio salário-educação³²¹, e do SAT, que só pode ser compensado com créditos de SAT³²².

Quanto aos créditos decorrentes do pagamento indevido de multas, entendemos que não deveria haver empecilhos à sua compensação no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, ressalvada a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Como já foi dito no item 3.4.5, apesar de seu cunho sancionatório, tanto a multa de mora quanto a multa do lançamento de ofício deverão ser consideradas da mesma natureza do tributo pago em atrasado ou inadimplido, sendo por isso passíveis de compensação exatamente como o próprio tributo.

Sendo assim, o indébito decorrente de tais multas poderá ser utilizado para a compensação de tributos que ostentem natureza idêntica a dos tributos aos quais as multas estejam vinculadas.

Contudo, há precedentes do STJ vedando a compensação das multas no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, pois neste regime só se autoriza a compensação entre débitos e créditos de tributos da mesma espécie. Como a multa e o tributo teriam naturezas distintas, a compensação estaria vedada: “Não há possibilidade de compensação de crédito decorrente de cobrança indevida de multa moratória com tributos propriamente ditos, diante da natureza jurídica diversa desses institutos, uma vez que nos termos do art. 66,

4. Nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, conclui-se pela impossibilidade de se autorizar a compensação dos valores recolhidos a título de contribuição para o INCRA com a contribuição sobre a folha de salários, destinada ao custeio da Seguridade Social.

5. Embargos de divergência conhecidos e providos” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, EREsp nº 722.808/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, Publicado no DJ em 20.11.06.)

³²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp nº 462.613/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha, Publicado no DJ em 05.12.05.

³²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, EDcl no AgRg no Ag nº 592.346/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Publicado no DJ em 01.08.05.

§ 1º, da Lei n. 8.383/91, a compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.”³²³

Com a devida vênia, e pelas razões já expostas acima, discordamos desta decisão, pois as multas de mora e de ofício podem e devem receber o mesmo tratamento do tributo a elas vinculado.

Já no caso das multas isoladas decorrentes de descumprimento de obrigação acessória, não há vinculação direta ao inadimplemento de determinado tributo (descumprimento de obrigação principal). Por isso, ao contrário das multas de mora e de ofício, nos parece que não é possível atribuir à multa isolada o mesmo tratamento do tributo, razão pela qual consideramos que tal multa não poderá ser compensada com débitos de contribuições previdenciárias no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 (que, repita-se, é exclusivo para a compensação entre créditos e débitos da mesma espécie).

Havia ainda na legislação outras duas restrições específicas para a compensação das contribuições previdenciárias, previstas no art. 89 da Lei nº 8.212/95 (com a redação dada pelas Leis nº 9.032/95 e 9.129/95):

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

(...)

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.”

A norma referente ao § 1º da Lei nº 8.212/91, que autoriza a compensação apenas nos casos das contribuições que, por sua natureza, não tenham seu custo transferido ao custo do bem ou do serviço é absolutamente mal colocada.

Na verdade, pretendeu o legislador criar, para as contribuições previdenciárias, norma semelhante a do art. 166 do CTN³²⁴, que, como visto no

³²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, REsp nº 457599/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Publicado no DJ em 24.03.06.

item 3.1.2, aplica-se exclusivamente para os tributos indiretos, no qual há a repercussão jurídica do tributo.

A primeira consideração a ser feita é de que a norma do § 1º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 é rigorosamente desnecessária: se, em qualquer tributo (inclusive as contribuições previdenciárias), por força de sua natureza, houver a transferência *jurídica* do custo do tributo, a exigência da prova da não-repercussão já decorria diretamente do art. 166 do CTN.

Não haveria, portanto, necessidade desta exigência estar reiterada na Lei nº 8.212/91, pois, tratando-se o art. 166 de uma regra geral de direito tributário, deverá ser necessariamente observado por todas as legislações de todos os tributos exigidos pelos entes federados.

A segunda consideração é a de que se trata de norma inaplicável. Ora, a contribuição previdenciária a cargo da empresa é tributo *direto*, que incide sobre a folha de pagamentos. É tributo criado para ser suportado exclusivamente pelo empregador, e é dele a capacidade contributiva da exação. Não incide sobre o preço da mercadoria ou serviço e nem existe a figura do contribuinte de fato.

Logo, conforme visto de forma exaustiva no item 3.1.2, não se trata de tributo que admite sua repercussão jurídica ao preço da mercadoria ou do serviço.

Por isso mesmo, nem o art. 166 do CTN, nem o § 1º do art. 89 da Lei nº 8.212/91, se aplicam à contribuição previdenciária devida pelo empregador, como bem observa Leandro PAULSEN³²⁵:

“Prova da não-repercussão como condição à compensação da contribuição previdenciária. Impossibilidade de tal condicionamento em razão de se tratar de tributo de natureza direta. A exigência de prova da não-transferência do ônus tributário ao consumidor é descabida em se tratando da contribuição que se caracterize como tributo direito em que a empresa parece tanto como contribuinte de direito quanto como contribuinte de fato.”

³²⁴ “Art. 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” ((BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³²⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 1141.

Neste contexto, e diante de sua total ineficácia, a regra do § 1º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 (inserida pela Lei nº 9.032/95) foi revogada pela Lei nº 11.941/09. De todo modo, mesmo para o período em que esteve em vigor, o STJ, em decisão de sua Primeira Seção em sede de recurso repetitivo³²⁶, reconheceu a sua inaplicabilidade, fazendo a ressalva – correta, a nosso ver – de que sequer seria necessária a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo. Realmente, basta constatar que a contribuição previdenciária é tributo direto para se afastar a regra.

Em relação ao limite de 30% por competência para a compensação das contribuições previdenciárias, este foi aceito pela jurisprudência dos tribunais, que entende ser válida a criação de limites à compensação pelas leis de cada ente federado (sobre o tema, vide item 3.4.8).

Contudo, deve ser destacado que o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento no sentido de que a trava de 25% criada pela Lei nº 9.032/95, e majorada para 30% pela Lei nº 9.129/95, só é aplicável para os indébitos (pagamentos indevidos) realizados após a sua vigência. Para os pagamentos

³²⁶ “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO DA NÃO TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO A TERCEIROS. ART. 89, § 1º, DA LEI 8.212/91. INAPLICABILIDADE DA RESTRIÇÃO IMPOSTA POR SE TRATAR DE TRIBUTO DIRETO. VIOLAÇÃO DO ART. 97 DA CF/88 E DA SÚMULA VINCULANTE N. 10/STJ. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

1. Na repetição de indébito tributário referente a recolhimento de tributo direto, como é o caso dos autos em que a parte autora postula a restituição, via compensação, dos valores indevidamente recolhidos a título da contribuição social, criada pelo artigo 3º, inciso I, da Lei n. 7.789/89, e mantida pela Lei n. 8.212/91, desnecessária a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final, razão pela qual a autora é parte legítima para requerer eventual restituição à Fazenda Pública. Precedentes.

2. Não há, na hipótese, declaração de inconstitucionalidade do art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91 e nem violação da Súmula Vinculante n. 10 do Supremo Tribunal Federal, antes, apenas consigna-se que a restrição imposta pelo referido dispositivo não constitui óbice à restituição do indébito da exação questionada, considerando que as contribuições previdenciárias têm natureza de tributo direto, ou seja, não comportam a transferência, de ordem jurídica, do respectivo encargo, e a parte final do § 1º em referência é expressa ao dispor que a obrigatoriedade de comprovação do não repasse a terceiro é exigida apenas às contribuições "que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade".

3. Por fim, vale ressaltar que o art. 89, § 1º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.032, de abril de 1995, já se encontra revogado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

4. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp 112550/SP, Rel. Min. Mauro Campbell, Publicado no DJ em 29.04.10)

anteriores, ainda que a compensação fosse realizada após a vigência das leis que instituíram a trava, os limites não poderiam ser aplicados³²⁷.

Por outro lado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça afastava os limites fixados nas Leis nº 9.032 e 9.129/95 nos casos de compensação na qual se utilizava créditos decorrentes de pagamentos de tributos declarados inconstitucionais pelo STF. Neste sentido, pode ser invocado o mesmo EREsp 181749/SC, no qual a Primeira Seção assentou que “para as hipóteses em que foi reconhecida a inconstitucionalidade da exação objeto de compensação, a exemplo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de administradores, autônomos e avulsos (RE n. 166.772-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 20.05.94, e da ADIn n. 1.102-2/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU de 17.11.95), impor restrições à compensação, nos moldes preconizados pelas Leis ns. 9.032 e 9.129/95, corresponderia a uma segunda penalidade ao contribuinte, outrora obrigado a satisfazer a obrigação tributária absolutamente indevida.”

Contudo, este entendimento pela inaplicabilidade das travas de 25 e 30% para a compensação de créditos decorrentes do pagamento de tributos declarados inconstitucionais foi abandonado pela Primeira Seção do STJ, que, desde outubro de 2008, passou a entender que tais limites devem ser aplicados mesmo em caso de tributo declarado inconstitucional. Prevaleceu, assim, o entendimento de que, estando prevista em lei, a trava não pode deixar de ser aplicada, salvo se houver a declaração de inconstitucionalidade do § 3º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 (na redação das leis nº 9.032/95 e 9.129/95)³²⁸.

³²⁷ “Os limites percentuais à compensação de contribuições previdenciárias, impostos pelas Leis ns. 9.032 e 9.129/95, segundo a orientação firmada por esta Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente têm aplicação para os créditos surgidos após o advento das referidas leis, excluindo-se da incidência os recolhimentos indevidos efetuados antes da inovação legislativa.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp nº 181479/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 28.08.03)

³²⁸ “Enquanto não declaradas inconstitucionais as Leis 9.032/95 e 9.129/95, em sede de controle difuso ou concentrado, sua observância é inafastável pelo Poder Judiciário, uma vez que a norma jurídica, enquanto não regularmente expurgada do ordenamento, nele permanece válida, razão pela qual a compensação do indébito tributário, ainda que decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, submete-se às limitações erigidas pelos diplomas legais que regem a compensação tributária.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp 796064/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Publicado no DJ em 10.11.08.)

Registre-se, contudo, que a limitação de 30% prevista no § 3º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 não mais existe, pois foi revogada pela Lei nº 11.941/09.

Por fim, destaque-se que esta mesma Lei nº 11.941/09, que pretendeu harmonizar a legislação relativa à arrecadação das contribuições previdenciárias e à arrecadação dos tributos administrados pela Receita Federal, incluiu os §§ 9º e 10 ao art. 89 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo que, caso a compensação seja indevida, os valores compensados serão acrescidos dos mesmos acréscimos moratórios previstos para o lançamento dos tributos federais (art. 35 da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96)³²⁹.

Sendo assim, efetuada a compensação por meio do encontro de contas registrado na GFIP, o Fisco, se entender irregular a compensação, efetuará o lançamento de ofício no prazo do art. 150 § 4º do CTN, através do que exigirá o débito compensado devidamente atualizado, além de multa de ofício de 75%, que poderá ser majorada em caso fique caracterizado intuito de fraude por parte do contribuinte.

4.2.2. Da compensação das contribuições de terceiros.

³²⁹

Lei nº 8.212/91:

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)”

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).” (BRASIL. [Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

A arrecadação das contribuições de terceiros, tais como a contribuição ao INCRA, SEBRAE, SENAI, SESC, SENAT, entre outras, sempre foi feita em conjunto com as contribuições previdenciárias, tendo em vista a sua incidência comum sobre a folha de pagamentos das empresas.

Deste modo, tais contribuições, que eram originalmente arrecadadas pelo INSS, são hoje arrecadas – para serem posteriormente repassadas às entidades de destino – pela Receita Federal do Brasil, nos termos dos arts. 2 e 3º da Lei nº 11.457/07³³⁰.

Quando ainda estavam a cargo do INSS, o regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 não era aplicável às contribuições de terceiros (como também não era aplicável às contribuições previdenciárias), tendo em vista que tal regime era exclusivo para os tributos administrados pela Receita Federal.

Com a unificação da arrecadação tributária na Receita Federal do Brasil, o regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em tese, passaria a ser aplicável para todas as contribuições anteriormente arrecadadas pelo INSS, inclusive as contribuições de terceiros.

No entanto, como foi visto acima, o regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 foi expressamente afastado para as contribuições previdenciárias, por meio do art. 26 da Lei nº 11.457/07, que em seu parágrafo único estabelece que “o disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.”

Já o art. 2º da Lei nº 11.457/07 faz menção apenas às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no

³³⁰ “Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das 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, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.” (BRASIL. Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010.)

8.212, de 24 de julho de 1991, e, ainda às contribuições instituídas a título de substituição³³¹, dentre as quais não se incluem as contribuições de terceiros.

Deste modo, após o exame de todas as remissões legais descritas acima, pode-se concluir a Lei nº 11.457/07 não excetuou as contribuições de terceiros – cuja competência para arrecadação da RFB está no art. 3º – do regime de compensação referente ao art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Assim sendo, considerando que o regime do art. 74 se aplica para a compensação dos tributos arrecadados pela Receita Federal, e como as contribuições de terceiros são hoje arrecadas por este órgão, a conclusão a que se chega é a de que as contribuições de terceiros estão alcançadas por este regime de compensação³³².

Por sua vez, a IN/RFB nº 900/08, que regulamenta a restituição e a compensação no âmbito federal, tanto no regime da Lei nº 8.383/91 quanto no regime da Lei nº 9.430/96, ressalta, no parágrafo único de seu art. 1º, que o âmbito de aplicação da referida Instrução Normativa alcança as compensações das contribuições previdenciárias e das contribuições recolhidas para outras entidades e fundos³³³.

³³¹ “Art. 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. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; ([Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005](#))

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; ([Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005](#))” (BRASIL. [Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³³² “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. ([Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002](#))” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³³³ “Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Neste sentido, inclusive, o art. § 3º do art. 2º da referida instrução normativa destaca que compete à RFB efetuar a restituição das contribuições de terceiros, exceto as arrecadas diretamente pela entidade beneficiada³³⁴.

Contudo, apesar de prever a possibilidade de restituição, a IN nº 900/08, em seu art. 47, veda expressamente a compensação das contribuições destinadas a outras entidades e fundos³³⁵.

Apesar de reconhecermos as peculiaridades das contribuições destinadas a terceiros, que envolvem a arrecadação destinada especificamente para outras entidades, entendemos que, em caso de pagamento indevido de tais contribuições, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 garante ao contribuinte o direito de efetuar a compensação destes créditos para a quitação de quaisquer tributos federais administrados pela Receita Federal, com exceção das contribuições previdenciárias, que se submetem ao regime da Lei nº 8.383/91.

Isto porque, como será visto abaixo, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza a compensação entre créditos e débitos de tributos de espécie e destinação constitucional distintas, desde que sejam administrados pela Receita Federal.

Deste modo, como as contribuições de terceiros são hoje administradas

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;

d) instituídas a título de substituição; e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada; e

II - contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³³⁴ “Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

§ 3º Compete à RFB efetuar a restituição dos valores recolhidos para outras entidades ou fundos, exceto nos casos de arrecadação direta, realizada mediante convênio.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³³⁵ “Art. 47. É vedada a compensação pelo sujeito passivo das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

pela Receita Federal do Brasil, e como não há nenhum dispositivo de lei a afastar a aplicação do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (o art. 26 da Lei nº 11.457/07 somente excetua as contribuições previdenciárias), a conclusão é de que as contribuições de terceiros estão alcançadas pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Deve ser lembrado que, conforme visto anteriormente, o direito à compensação representa verdadeiro direito potestativo do contribuinte, que pode efetuar-la independentemente de prévia autorização do Fisco.

Sendo assim, nos parece que o art. 47 da IN nº 900/08, ao vedar a compensação que envolva contribuições de terceiros, confronta diretamente com o art. 74 da Lei nº 9.430/96, que, a princípio, autoriza a compensação de qualquer tributo federal, desde que seja administrado pela Receita Federal (o que é o caso das contribuições de terceiros).

Deste modo, considerando que regulação da compensação é matéria que se encontra sob a reserva de lei formal (vide item 3.4.3.2), especialmente no que tange a definição do alcance do instituto, a restrição criada pelo art. 47 da IN nº 900/08 é flagrantemente ilegítima, pois, no direito tributário brasileiro, não há a figura dos chamados regulamentos autônomos, que podem inovar o ordenamento criando novas regras não previstas em lei.

Ainda que se reconheça o poder regulamentar da administração, e daí a razão do CTN incluir os atos normativos infra-legais na chamada “legislação tributária”³³⁶, as normas por ela editadas não podem criar direitos ou deveres. Ao contrário, tais normas devem apenas esclarecer a lei e fornecer os instrumentos para que se possa dar efetividade aos mandamentos legais³³⁷, e

³³⁶ “Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³³⁷ “Em matéria tributária o regulamento tem grande importância. Ele se presta para a consolidação, em texto único, de diversas leis sobre um tributo, além de estabelecer regras relativas a obrigações acessórias.

Com em matéria tributária não existe espaço para o regulamento autônomo, qualquer regra de decreto, ou de regulamento, que não seja mera explicitação do que determina a lei, nem se limite a fixar os meios e formas de execução desta, é inválida.

A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento

tanto é assim que o art. 99 do Código dispõe que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

Portanto, não podem ser tolerados os atos infra-legais que restrinjam direitos garantidos em lei, e é exatamente isto o que ocorre com o art. 47 da IN nº 900/08, que visa impedir uma compensação autorizada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Seja como for, tendo em vista a vedação da referida instrução normativa, caso o contribuinte deseje compensar créditos decorrentes do pagamento indevido de contribuições de terceiros, ou, ainda, usar créditos de pagamentos de tributos federais para compensar débitos decorrentes de contribuições de terceiros, será preciso buscar tutela judicial a autorizar este procedimento, pois qualquer tentativa neste de compensação neste sentido será indeferida pelo Fisco.

4.3. Do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

4.3.1. Do regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 na sua redação original.

Até o final de 1996, a compensação dos tributos federais era feita exclusivamente na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, regime no qual se autorizava apenas a compensação entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional. Por outro lado, a compensação poderia ser feita de maneira direta pelo contribuinte, bastando o registro do encontro de contas na declaração fiscal da empresa.

Com a lei nº 9.430/96, um novo regime de compensação foi instituído no âmbito dos tributos federais, nos seguintes termos:

“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.”

das disposições de leis. Meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental.” (MACHADO, 2008, op. cit., p. 87/88).

A grande novidade deste regime foi a autorização da compensação entre créditos e débitos de tributos de naturezas distintas³³⁸, o que é vedado no art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Por outro lado, de acordo com o regime original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação não era realizada de modo direto pelo contribuinte. Na verdade, este deveria apresentar um pedido de compensação, e somente após a autorização prévia da Receita Federal³³⁹ é que o encontro de contas poderia ser realizado.

Registre-se que esta nova sistemática de compensação era exclusiva para a compensação dos tributos administrados pela Receita Federal. Deste modo, no caso dos tributos até então arrecadados pelo INSS (contribuições previdenciárias e de terceiros), a compensação deveria seguir a fórmula do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Não obstante, caso o contribuinte pretendesse efetuar a compensação de créditos e débitos de mesma espécie, poderia ele continuar a lançar mão do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, ainda que os tributos compensados fossem administrados pela Receita Federal.

Destaque-se também que a compensação na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96 poderia ser realizada tanto para débitos vincendos como para débitos já vencidos, inclusive aqueles já lançados de ofício pelo Fisco.

Voltando à questão da prévia autorização, tem-se que o art. 3º do Decreto nº 2.138/97, que inicialmente regulamentou o art. 74 da Lei nº

³³⁸ “Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.” (BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 2.138 de 29 de janeiro de 1997. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010).

³³⁹ IN nº 21/97, que regulamentou a compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 13. Compete às DRF e às IRF-A, efetuar a compensação.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 21 de 10 de março de 1997. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

9.430/96³⁴⁰, deixa claro que a compensação somente seria implementada, pela Receita Federal, após o prévio reconhecimento da existência dos créditos por parte da autoridade fiscal.

Posteriormente, com a edição da IN/SRF nº 21/97 (que estabeleceu os procedimentos para a compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96), foi criado o chamado “pedido de compensação”, a ser apresentado pelo contribuinte conforme padrão estabelecido pela Receita Federal³⁴¹, no qual deveriam constar, entre outras, as seguintes informações: a) a identificação do crédito utilizado (valor histórico, valor atualizado, tributo e competência); b) a identificação do débito a ser compensado (valor, tributo e competência).

Importante destacar que, conforme autorizado pela lei e pelos atos infra-legais, o pedido de compensação poderia ser efetuado para a quitação de débitos vincendos³⁴². Isto significa que, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte poderia, após apurar o montante

³⁴⁰ “Art. 3º A Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição ou ressarcimento de tributo ou contribuição, mediante exames fiscais para cada caso, se verificar a existência de débito do requerente, compensará os dois valores.

Parágrafo único. Na compensação será observado o seguinte:

a) o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição respectiva;

b) o montante utilizado para a quitação de débitos será creditado à conta do tributo ou da contribuição devida.” (BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 2.138 de 29 de janeiro de 1997. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30.07.2010).

³⁴¹ “Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

(...)

§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no "Pedido de Compensação" de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vincendos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte. (Redação dada pela [IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997](http://www.planalto.gov.br))

§ 4º Será admitida, também, a apresentação de pedido de compensação após o ingresso do pedido de restituição ou ressarcimento, desde que o valor ou saldo a utilizar não tenha sido restituído ou ressarcido.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 21 de 10 de março de 1997. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³⁴² “Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no "Pedido de Compensação" de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vincendos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte. (Redação dada pela [IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997](http://www.planalto.gov.br))” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 21 de 10 de março de 1997. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

devido para o período, protocolar pedido de compensação para extinção do débito fiscal, deixando de efetuar o recolhimento correspondente. Esta compensação, por sua vez, deveria ser também registrada na declaração fiscal do período (DCTF), como forma de quitação do débito compensado³⁴³.

Note-se que, neste caso, a compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 seria semelhante à compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, pois em ambas o contribuinte deixa de pagar um débito vincendo em decorrência da compensação.

No entanto, como já foi dito, havia uma diferença fundamental nos dois sistemas: enquanto a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91 era efetuada de forma direta pelo contribuinte e extinguiu imediatamente o débito compensado (tal qual se fosse realizado o pagamento em dinheiro), a compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 ficava a depender da autorização da Receita Federal.

Em outras palavras, no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, enquanto não houvesse autorização do Fisco a compensação não se considerava realizada, de modo que o débito compensado não estava quitado.

Neste contexto, é importante avaliar, então, qual seria a situação do débito fiscal que fora objeto de pedido de compensação ainda não autorizado pela Receita Federal.

Inicialmente, deve ser adiantado que, com a edição da Lei nº 10.637/02³⁴⁴, o problema da situação do débito objeto da compensação foi

³⁴³ “Art. 7º A DCTF deverá conter as seguintes informações, relativas ao trimestre de competência:

XI - compensações;

§ 1º No caso de compensação deverá ser informado o código da receita, a data do pagamento, o valor original da receita, expresso em moeda da época, e o valor utilizado para compensação.

§ 2º No caso de compensação de tributos ou contribuições de espécies diferentes deverá ser indicado o número do correspondente ato autorizativo da Receita Federal.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 73 de 19 de dezembro de 1996. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³⁴⁴ “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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de

solucionado, tendo em vista que, de acordo com o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o débito compensado deverá ser considerado extinto sob condição resolutória de ulterior homologação pela autoridade fiscal.

No entanto, no regime original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não havia nenhuma previsão legal no sentido de que o débito compensado estaria extinto sob condição resolutória. Ao contrário, o próprio dispositivo exigia a prévia autorização da Receita Federal para que a compensação fosse realizada.

De mesmo modo, nem o art. 74 da Lei nº 9.430/96, nem qualquer outro dispositivo da legislação, falava em suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da compensação.

Neste ponto, aliás, deve ser lembrado que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só ocorre quando configurada uma das hipóteses elencadas no art. 151 do CTN³⁴⁵. No entanto, a compensação não figura entre as modalidades previstas no referido dispositivo, sendo que novas hipóteses de suspensão só poderiam ser introduzidas no art. 151 por meio de lei complementar³⁴⁶.

Diante deste quadro normativo, a conclusão a que se chega é de que, durante o período de exame da compensação, o débito objeto de pedido de compensação não estava nem extinto e nem suspenso. Na verdade, o débito estava em aberto, e, a princípio, poderia inclusive obstar renovação de certidão de regularidade fiscal.

Ocorre que a própria Receita Federal, diante do pedido de compensação pendente de análise, não efetuava nenhum ato tendente à cobrança do débito

2002)” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³⁴⁵ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; ([Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))

VI - o parcelamento. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³⁴⁶ A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme art. 146, III, b da CF/88.

fiscal, considerando-o suspenso para fins de emissão de certidão fiscal. A exigência deste débito somente ocorria após eventual decisão administrativa que indeferisse o pedido de compensação, quando então era encaminhado para inscrição em dívida ativa e passava a ser considerado óbice à regularidade fiscal do contribuinte.

Concordamos que, como a legislação não previa a extinção imediata do débito compensado, tal qual ocorre hoje com o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (redação da Lei nº 10.637/02), a melhor solução seria mesmo a suspensão da exigibilidade do débito compensado, até que a autoridade administrativa efetuasse a análise da compensação.

Contudo, o fato é que tal suspensão não estava prevista na legislação, sendo certo que somente uma alteração no CTN, a incluir a compensação entre as modalidades arroladas no art. 151, poderia autorizar a suspensão da exigibilidade do débito objeto do encontro de contas, enquanto pendente de decisão administrativa final.

Apesar disto, deve ser registrado que há na doutrina especializada manifestações no sentido de que o pedido de compensação implicaria a suspensão da exigibilidade do débito compensado³⁴⁷³⁴⁸. Todavia, nos parece que tais assertivas partem basicamente de um pressuposto fático – a Receita

³⁴⁷ “A mera entrega de pedido de restituição, acompanhado do pedido de compensação correlato, apenas suspendia a exigibilidade do crédito tributário que se almejava compensar. Inexistia qualquer extinção do crédito tributário a compensar. Assaz diferente é o pedido restituição e respectiva declaração de compensação (ou PER/DCOMP, abreviadamente) entregue a partir de 01.10.2002, data de entrada em vigor do art. 49 da MP nº 66/02. Neste caso, em vez de simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ocorre de plano sua extinção.” (LÓPEZ e ASSIS, op. cit., p.96)

³⁴⁸ No mesmo sentido, registre-se ainda a decisão abaixo, da lavra do Juiz Federal Leandro Paulsen, do TRF/4:

“COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. PEDIDO PENDENTE DE DECISÃO. COBRANÇA. MUDANÇA DE REGIME. ART. 74 DA LEI 10.367/02.

A compensação administrativa de que tratava o art. 74 da Lei nº 9.430/96, na sua redação original, fazia-se pelo Fisco, mediante requerimento do contribuinte. Enquanto não apreciado o pedido, restava suspensa a exigibilidade do débito que seria quitado por compensação. Com a alteração do art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei 10.637/02, todos os pedidos de compensação pendentes de decisão foram convertidos em declaração de compensação, produzindo efeitos imediatos, sujeitos à condição resolutiva da não-homologação. Ou seja, atualmente – e alcançando todas as situações pendentes – a compensação administrativa acabou convertida em compensação no regime de lançamento por homologação, sendo comunicado ao Fisco para homologação” (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma, AMS 2000.04.01.091590-4, Rel. Leandro Paulsen, Publicado no DJ em 22/10/2003).

Federal, mesmo na ausência de autorização legal expressa, considerava os débitos suspensos -, sem maiores preocupações em apontar as razões jurídicas que levavam a conclusão pela suspensão da exigibilidade.

Por fim, no que toca à jurisprudência do STJ, houve precedentes iniciais no sentido de que o pedido de compensação não suspendia a exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista a inexistência de previsão de tal causa suspensiva no art. 151 do CTN³⁴⁹.

No entanto, este entendimento foi superado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, no REsp nº 774.179/SC³⁵⁰, julgou que o simples pedido de compensação, tal qual previsto na redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, suspenderia a exigibilidade do débito compensado, pois este poderia ser entendido como uma “reclamação administrativa”, e, por isso, estaria inserido na causa suspensiva prevista no art. 151, III do CTN.

Particularmente, discordamos do entendimento adotado no precedente acima mencionado, tendo em vista que o pedido de compensação não é um recurso administrativo contra a imposição de um débito fiscal pelo Fisco. Na

³⁴⁹ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA – PEDIDO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO QUE NÃO SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Mero pedido administrativo de compensação não suspende a exigibilidade do crédito tributário, porque tal hipótese não se encontra elencada no art. 151 do CTN, sendo, inclusive, vedada tal providência pela legislação estadual na qual a empresa fundamenta seu pleito.

2. Inexistência de direito líquido e certo a ser amparado pela via estreita do mandado de segurança.

3. Recurso ordinário improvido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, RMS 19285/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Publicado no DJ em 12.09.05.)

³⁵⁰ “TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – PEDIDO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE HOMOLOGAÇÃO PELO FISCO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITO DE NEGATIVA - CPD-EN.

1. Nos termos da Súmula 282/STF, inadmissível o recurso especial quanto à questão que não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

2. A alegação de compensação é verdadeira causa extintiva do direito do fisco, podendo ser alegada tanto na esfera administrativa, quanto na judicial, como medida impugnativa a cargo do contribuinte. Alegada na esfera administrativa, tem o efeito de suspender a exigibilidade do tributo, na forma do art. 151, III, do CTN.

3. Enquanto pendente de análise pedido administrativo de compensação, suspende-se a exigibilidade do tributo, hipótese em que não pode negar o fisco o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN.

4. Situação dos autos em que não aplicáveis as reformulações promovidas pela Lei 10.637/02 ao processo administrativo de compensação, porque ainda não vigente quando manifestado o pedido de compensação.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, REsp 774179/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Publicado no DJ em 10.12.07.)

verdade, trata-se de simples requerimento de compensação, cujo fundamento, nos parece, está diretamente ligado ao direito de petição administrativa, previsto no inc. XXXVII do art. 5º da CF/88³⁵¹.

Contudo, o simples exercício do direito de petição não implica a suspensão da exigibilidade dos débitos fiscais (não basta uma petição avulsa do contribuinte se manifestando em sentido contrário a um débito para que este seja suspenso), mas sim os recursos administrativos previstos na lei como meios de impugnação da exigência fiscal, tal qual previsto no art. 151, III do CTN.

4.3.2. Do regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96: modificações introduzidas pela Lei nº 10.637/02.

O regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 sofreu profundas modificações a partir da MP nº 66/02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02.

Como foi visto acima, até a edição da referida medida provisória, a compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96: a) era exclusiva para tributos de espécies diversas; b) dependia de prévia autorização da autoridade administrativa para ser realizada.

No entanto, foram justamente estas duas principais características do regime que passaram por completa reformulação com a edição da Lei nº 10.637/02, que deu a seguinte redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96:

"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.

³⁵¹ "Art. 5º, XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;" (BRASIL. Constituição Federal. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

§ 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.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 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 A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo."

A primeira observação a ser feita é de que, com as alterações da Lei nº 10.637/02, houve a unificação do regime de compensação aplicável aos tributos administrados pela Receita Federal.

Até então, a compensação dos tributos administrados pela Receita Federal era feita de duas formas: a) para compensação entre créditos e débitos da mesma espécie e destinação constitucional, utilizava-se o regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 (compensação direta, com registro na declaração fiscal); b) para a compensação entre créditos e débitos de espécies distintas, utilizava-se o regime original do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (pedido de compensação a ser autorizado pela autoridade administrativa).

Depois da Lei nº 10.637/02, todas as compensações de tributos administrados pela Receita Federal, sejam elas entre débitos e créditos de mesma espécie ou de espécies distintas, passaram a se submeter ao novo regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96³⁵².

Não obstante, apesar da unificação do regime para os tributos administrados pela Receita Federal, o regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 permaneceu vigente para a compensação das contribuições arrecadadas pelo INSS, e, como já foi visto no item 4.2.1, ainda hoje permanece aplicável para a compensação das contribuições previdenciárias.

³⁵²

"Sob esta perspectiva, damo-nos pressa em escrever que o legislador, consciente ou inconscientemente (e isto pouco importa), a partir da Lei nº 10.637/02, patrocinou a fusão das sistemáticas de compensação então vigentes, assentadas no art. 66 da Lei nº 8.383/91 e no art. 74 da Lei nº 9.430/96" (TAVARES, 2006, op. cit., p. 72)

A segunda modificação que deve ser destacada é que o regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que antes era específico para a compensação de créditos e débitos de tributos de espécies distintas, passou também a ser aplicado para a compensação de créditos e débitos de tributos de mesma espécie. Isto, aliás, foi o que possibilitou a unificação do regime da compensação dos tributos administrados pela Receita Federal, acabando com adoção do regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91 para os casos de compensação de tributos da mesma espécie.

A terceira e mais importante modificação introduzida pela Lei nº 10.637/02 foi a de autorizar o contribuinte a efetuar a compensação direta, sem a necessidade de prévia autorização administrativa.

Para tanto, o contribuinte terá que apresentar uma declaração de compensação (DCOMP), no qual registrará o crédito a ser aproveitado e o débito a ser quitado pelo encontro de contas.

E, uma vez apresentada esta declaração de compensação, extingue-se imediatamente o débito compensado, sob condição resolutória de ulterior homologação (§ 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

Destaque-se que a lei fala em condição resolutória, e não em condição suspensiva.

Condição resolutória é aquela que, se implementada, retira a eficácia do ato jurídico perfeito já realizado³⁵³. Em outras palavras, o ato jurídico gera efeitos desde a sua prática, sendo que tais efeitos poderão ser rescindidos caso a condição resolutória (ou resolutiva) venha a ocorrer.

Sendo assim, apresentada a declaração de compensação pelo contribuinte, esta produz efeitos imediatos, extinguindo o crédito tributário quitado via encontro de contas. Este extinção, por sua vez, permanecerá até

³⁵³ “Condição suspensiva é aquela a que se subordina a eficácia do ato jurídico. Verificando-se o acontecimento futuro e incerto, o ato produz efeitos e o direito nasce; enquanto não se verificar, não se terá o direito a que ele visa (CC, art. 125).

(...)

Condição resolutiva é aquela cuja verificação extingue a eficácia do negócio jurídico. Os efeitos do ato terminam com o evento.

Na condição suspensiva, a eficácia do ato está suspensa; ocorrendo o evento, começam os efeitos. Na resolutiva, a eficácia é imediata e, enquanto não se realizar a condição, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se o direito por ele estabelecido. Verificado o evento, cessam os efeitos (CC, art. 127)” (AMARAL, op. cit., p. 472/473)

que sobrevenha um ato da administração em sentido contrário, negando a compensação realizada.

Portanto, a compensação declarada pelo contribuinte não fica a depender de uma posterior homologação da Receita Federal para ser confirmada. O que ocorre é o inverso: a compensação somente perderá eficácia caso a administração venha a inadmiti-la, por meio de decisão administrativa expressa. E tanto é assim que, se a administração deixar de fazer o exame da compensação no prazo previsto na legislação, a compensação será considerada válida de forma definitiva (homologação tácita).

Portanto, no regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em suspensão da exigibilidade do débito em razão da compensação efetuada, mas sim em extinção do crédito tributário, ainda que esta extinção possa ser posteriormente desfeita pela implementação de uma condição resolutória (não homologação).

Por fim, o § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu uma regra de transição entre o novo e o antigo regime, determinando que todos os pedidos de compensação efetuados na forma da redação original do art. 74, caso ainda estivessem pendentes de julgamento na data de início da vigência do novo regime do art. 74, passariam a ser considerados como declaração de compensação, desde o seu protocolo.

Note-se que não se trata de simples alteração da denominação do instrumento utilizado para formalizar a compensação (pedido para declaração), mas, ao contrário, isto implica uma mudança conceitual do instituto. Ao invés de ser um simples pedido que não extinguiu o débito compensado (e, a nosso ver, nem suspendia a sua exigibilidade), pois ficava a depender da autorização da administração, o então pedido de compensação transformou-se em declaração de compensação efetuada de forma direta pelo contribuinte, a extinguir de forma imediata o débito compensado³⁵⁴.

³⁵⁴ “A mera entrega de pedido de restituição, acompanhado do pedido de compensação correlato, apenas suspendia a exigibilidade do crédito tributário que se almejava compensar. Inexistia qualquer extinção do crédito tributário a compensar. Assaz diferente é o pedido restituição e respectiva declaração de compensação (ou PER/DCOMP, abreviadamente) entregue a partir de 01.10.2002, data de entrada em vigor do art. 49 da MP nº 66/02. Neste

4.3.2.1. Da natureza do despacho decisório que não homologa a compensação: lançamento de ofício, para exigência do tributo compensado.

De acordo com o regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte pode efetuar a compensação de forma direta, através da apresentação da declaração de compensação, que extingue o débito compensado, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Por esta sistemática, entregue a declaração (DCOMP), forma-se um processo administrativo no qual a autoridade fiscal deverá examinar o encontro de contas realizado, de modo a verificar se o contribuinte dispõe do crédito aproveitado na compensação, e, ainda, se todas as formalidades legais foram cumpridas.

Neste processo, a autoridade fiscal poderá efetuar diligências, analisar a documentação fiscal do contribuinte (DCTF's, DIPJ, DIRF's, etc.), e, ainda, intimá-lo para apresentar esclarecimentos e documentos que comprovem o seu direito creditório.

Se, ao final desta análise, o Fisco confirmar a existência e a suficiência do crédito do contribuinte, assim como a regularidade formal do procedimento, será proferida uma decisão administrativa (despacho decisório), homologando a compensação e considerando definitivamente extinto o débito compensado. Do contrário, se o Fisco, por alguma razão, não reconhecer a validade da compensação, será proferida decisão de não homologação (despacho decisório), de modo que o débito compensado passará a ser exigido pela Receita Federal.

Como será visto, para proferir a decisão sobre a homologação ou não da compensação, o Fisco dispõe de um prazo de cinco anos, que, se não for observado, implicará a homologação tácita, com a extinção definitiva do débito compensado³⁵⁵.

caso, em vez de simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ocorre de plano sua extinção." (ASSIS e LÓPEZ, op. cit., p.96)

³⁵⁵ A questão do prazo para a homologação tácita da compensação será discutida no item 4.3.2.2. Nele será visto que, no nosso entender, o prazo de cinco anos para homologação da compensação decorre diretamente do CTN, e se conta a partir do prazo fato gerador do débito

Ademais, como também será tratado a frente, contra a decisão que não homologa a compensação cabe recurso administrativo com efeito suspensivo, nos termos do art. 151, III do CTN.

Neste contexto, até para que se possa harmonizar a compensação com os prazos de prescrição e decadência previstos no CTN, nos parece extremamente relevante analisar a natureza jurídica desta decisão administrativa que homologa ou deixa de homologar a compensação feita no regime atual da Lei nº 9.430/96.

Para tanto, será preciso lembrar alguns conceitos clássicos do direito tributário, como o de crédito tributário e de lançamento.

Dando seguimento, já foi dito que a relação jurídico-tributária é uma relação obrigacional, segundo a qual o credor (Fazenda Pública) pode exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de uma prestação (pagamento do tributo).

O crédito tributário (montante devido a título de tributo), portanto, é o objeto da obrigação tributária, com a qual está umbilicalmente conectado.

Daí poder-se dizer que, nascida a obrigação tributária, nascido também estará o crédito tributário.

Vale lembrar também que a obrigação tributária surge com a prática, pelo sujeito passivo, do fato previsto em lei como suficiente e necessário para a sua ocorrência³⁵⁶.

No entanto, não basta a simples prática do fato gerador para que o crédito tributário possa ser exigido coativamente pela Fazenda Pública. Na verdade, é preciso que a autoridade fiscal tome uma série de providências com a finalidade de registrar a prática do fato gerador pelo sujeito passivo, assim como para quantificar o montante do tributo a ser pago.

Estas providências, por sua vez, consistem no lançamento, que nada mais é do que o instrumento através do qual: a) liquida-se o montante do

compensado. Não obstante, de acordo com o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (inserido pela Lei nº 10.633/03), a homologação táctica ocorreria no prazo de cinco anos a contar da data da entrega da compensação.

³⁵⁶ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

tributo devido pelo sujeito passivo; b) certifica-se a existência da dívida fiscal a ser exigida pelo Fisco.

Esta função é confirmada pelo art. 142 do CTN, que afirma ser o lançamento “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.”

Porém, na parte inicial do *caput* deste mesmo art. 142, afirma-se que compete à autoridade administrativa “constituir o crédito tributário, mediante lançamento.”

Em decorrência de uma leitura literal deste dispositivo, muitos autores afirmam que é o lançamento que constitui o crédito tributário, afinal, o art. 142 fala justamente em constituição através do lançamento. Conseqüentemente, o lançamento teria eficácia constitutiva, e, antes dele, haveria obrigação tributária, mas não haveria crédito tributário.

Contudo, a maior parte da doutrina entende que a natureza do lançamento é apenas declaratória, e não constitutiva do crédito tributário.

E chegam a esta conclusão simplesmente porque não consideram ser possível a existência de uma obrigação sem objeto. Se a obrigação tributária nasce em decorrência da prática do fato gerador previsto em lei, junto com ela também haverá de nascer o crédito tributário, que é o seu objeto³⁵⁷.

Daí porque o lançamento, na verdade, apenas declara, ou, ainda, confirma a existência do crédito tributário, nascido simultaneamente com a obrigação. E justamente por declarar o crédito já nascido com a obrigação é que o art. 144 do CTN estabelece que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

³⁵⁷ “As obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão-somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum júris* atando pólos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um objeto que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina crédito tributário.” (COÉLHO, 2009, op. cit., p. 693)

Mas se o crédito tributário nasce diretamente com a obrigação, qual seria, então, a função do lançamento?

A resposta é simples: dar certeza e liquidez ao crédito tributário, de modo a torná-lo exigível pela autoridade fiscal.

É o lançamento que formaliza o crédito tributário, e, sem ele, o Fisco não tem condições de promover a cobrança do tributo devido, caso o contribuinte não faça o pagamento de forma espontânea.

Mas vale lembrar que o lançamento é, sobretudo, um ato administrativo. Ato administrativo concreto, de apuração da matéria tributável e de aplicação da lei tributária, conferindo exigibilidade ao crédito tributário³⁵⁸.

Feitas as considerações acima, pode-se fixar a seguinte premissa, que será necessária para o exame da natureza do despacho decisório: lançamento é ato administrativo que visa dar exigibilidade ao crédito tributário.

Vista a finalidade do lançamento, deve-se agora fazer um rápido exame nos procedimentos adotados pelos contribuintes para a apuração e recolhimento dos tributos federais sujeitos ao regime do lançamento por homologação, pois são estes os tributos compensados na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Como se sabe, nos tributos submetidos a lançamento por homologação, a legislação impõe ao contribuinte o dever de calcular o tributo devido e efetuar

³⁵⁸ “O Direito ao projetar normas de conduta espera que os seus destinatários as cumpram. Algumas normas não necessitam da mediação da Administração Pública (do Poder Executivo) pra serem cumpridas. As normas de Direito Privado, em sua maior porção, devem ser cumpridas pelas partes, sem qualquer intervenção estatal (...). Nas áreas do Direito Público, porém, a intrusão do Estado é praticamente inevitável. O Direito Administrativo e o Direito Tributário existem para regular, regrar e disciplinar as autuações do Estado e estatuir os direitos e deveres do administrado. É o que ocorrem com as atividades estatais inerentes ao lançamento, instituto típico do Direito Tributário. (...) Vamos aos exemplos. O mutuário que não paga o débito no vencimento sujeita-se a ação executiva. O locatário que não paga o aluguel sujeita-se a uma ação de despejo. No campo do Direito Penal, v. g., já é diferente. Não basta a norma: ‘matar alguém, pena de x’, posta pelo Estado-legislador. Se, no mundo dos fatos, alguém mata outrem, é necessário que, ante a notícia do crime, um funcionário do Estado-Administração, entre nós um delegado de polícia, instaure os fatos para que o promotor abra o processo de modo que o culpado seja punido, obedecido o devido processo legal. (...) No Direito Tributário ocorre algo parecido. Não basta a lei – ente legislativo – norma abstrata e impessoal, prescrever que os proprietários de imóveis paguem anualmente o IPTU ao Município da situação das propriedades. É necessário que um agente da Administração pratique atos de individualização da norma (ato administrativo de aplicação da lei), subsumindo o fato à norma, determinando os contribuintes e quantificando o que devem pagar, isto é, fixando quanto é devido por cada um a título de tributo (o crédito tributário), quando, como, onde e a quem pagar.” (Ibid., p. 693)

o recolhimento antecipado do débito. Para tanto, impõe-se ainda o dever de observar uma série de obrigações acessórias, cuja finalidade é registrar e dimensionar o fato gerador, de modo a fornecer subsídios ao Fisco para que este possa verificar se o tributo foi apurado e recolhido corretamente.

A principal obrigação acessória do contribuinte é o preenchimento e envio das declarações fiscais, como DCTF, DIPJ, Dacon, entre outras.

Na DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais), por exemplo, o contribuinte, ao final de cada mês, apresenta a declaração na qual informa o montante dos débitos referentes a cada tributo. Além da apuração, nesta declaração deverá constar também a forma de quitação do crédito tributário (recolhimento via DARF, compensação, etc.) e, ainda, eventual causa de suspensão de sua exigibilidade (montante suspenso, causa de suspensão – depósito, liminar, etc -, número do processo, etc.).

Ao Fisco, dentro do prazo decadencial para lançamento dos tributos, caberá o dever de auditar as declarações e fiscalizar o contribuinte.

Nesta fiscalização, três situações podem ocorrer: a) o Fisco considera que o contribuinte apurou de forma correta e declarou todos os débitos existentes, tendo ainda efetuado a quitação integral dos tributos; b) o Fisco considera que o contribuinte declarou tributo menor do que devido; c) o Fisco considera que a apuração e a declaração dos tributos está correta, porém, entende que a forma de quitação registrada na declaração não é válida (por exemplo, informou-se uma suspensão em valor superior ao correto).

Na primeira hipótese, nenhuma medida será tomada pela autoridade fiscal, pois o tributo está integralmente declarado e pago. Na segunda hipótese, haverá o lançamento de ofício para exigir do contribuinte o tributo não declarado. Na terceira hipótese, também haverá o lançamento de ofício, só que para exigir o tributo que foi integralmente declarado, mas que não foi corretamente quitado.

Disto se extrai que pode haver dois tipos de lançamento: a) lançamento para exigir débito não declarado (ou, para os que defendem a natureza constitutiva do lançamento, para “constituir” o crédito tributário); b) lançamento para exigir débito declarado mas quitado de forma irregular.

Neste último caso, de débito declarado porém quitado de forma irregular, a função do lançamento será afastar a alegação de pagamento, para, com isto, permitir que o Fisco exija o tributo considerado devido.

Deve-se abrir aqui um parêntese para ressaltar que o lançamento para afastar alegação de pagamento de tributo já declarado não se confunde com os casos de “tributo declarado e não pago”, para os quais a Fazenda Nacional defende a inscrição direta em dívida ativa.

Segundo a tese defendida pela PGFN, se o contribuinte declara um débito mas o deixa em aberto, o lançamento de ofício é desnecessário, pois se estaria diante de um débito confessado e exigível (declarado e não pago).

Este entendimento sofre severas críticas da doutrina, pois as informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações fiscais até servem de suporte, mas não substituem o lançamento, que é ato privativo da autoridade administrativa³⁵⁹. Por isso, Luciano AMARO³⁶⁰ afirma que “na declaração, por mais completa que seja, inexistente ‘confissão’ que dispense o lançamento. O lançamento por declaração só se aperfeiçoa (como sempre aprendemos) com a prática do *ato da autoridade* e sua consequente *notificação* do contribuinte.”

Apesar das muitas críticas que se pode fazer a tese sustentada pela Fazenda Nacional, a verdade é que esta vem sendo acatada pela jurisprudência, em especial do STJ³⁶¹.

³⁵⁹ “As informações prestadas pelo sujeito passivo, ou por terceiro legalmente obrigado, apenas servem de suporte ou base para a prática do ato administrativo. Antecedem, portanto, ao lançamento como ato administrativo, que se aperfeiçoa posteriormente. Elas integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento em si, como ato.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966)*, 6ª ed. NASCIMENTO, Carlos Valder do. coord.; Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 389)

³⁶⁰ “Nada há, na disciplina legal do Código, que permita à autoridade, quando houver documento do contribuinte em que se registre fato gerador de tributo sujeito a lançamento por homologação, fugir à sua responsabilidade legal de praticar o ato vinculado de lançamento e notificar o contribuinte. O lançamento de ofício, na hipótese de omissão ou inexistência do ‘dever de antecipar’ o tributo, já se faz em regra acompanhado de multa. Notificado o contribuinte e não realizado o pagamento, cabe, aí sim, a inscrição do crédito tributário com dívida ativa e a consequente execução.” (AMARO, Luciano. “Lançamento, esta formalidade!” in *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. TÔRRES, Heleno Taveira, coord.: São Paulo: Malheiros, 2005, p. 381/382.)

³⁶¹ “Súmula 446: Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, Publicado no DJe em 13/05/2010)

Seja como for, a hipótese do chamado “débito confessado e não pago” somente se configura naqueles casos em que o contribuinte informa o débito em sua declaração, mas deixa de apontar qualquer causa para sua extinção. Em outras palavras, a declaração do contribuinte registra débito em aberto, com saldo positivo a pagar.

Situação diversa é aquela em que o contribuinte informa o débito em sua declaração fiscal, mas, imediatamente, registra uma causa de extinção ou suspensão, como, por exemplo, imputação de DARF, compensação, ou suspensão decorrente de medida liminar.

Nestes casos, não há débito em aberto na declaração fiscal. Ao contrário, o saldo da declaração está zerado, de modo que o contribuinte não está a confessar a existência de dívida com a Fazenda Pública.

Em situações como esta, portanto, não há como se admitir a inscrição direta em dívida ativa do tributo declarado pelo sujeito passivo, pois não há dívida confessada na declaração fiscal³⁶².

Feita a distinção entre a hipótese do chamado “débito confessado e não pago” e a hipótese do débito informado em declaração fiscal para o qual há imputação de pagamento registrada pelo contribuinte, volta-se agora ao tema do lançamento de ofício, cuja função é afastar a alegação de pagamento por parte do contribuinte.

De fato, a existência de lançamento com tal finalidade – afastar alegação de pagamento – não é simples possibilidade teórica, sendo muito comum nos casos das compensações efetuadas no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Conforme visto no item 4.2, feita a compensação direta na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, por meio do registro do encontro de contas na declaração fiscal, caberá ao Fisco, se discordar da compensação efetuada, promover o lançamento de ofício para exigir o débito indevidamente compensado, acrescido de multa e encargos moratórios.

³⁶² “Por óbvio que se a DCTF apresentar saldo a pagar positivo, para o saldo apresentado não resta dúvida de que se está diante de documento hábil a amparar a execução fiscal, já que apontará crédito tributário declarado e não pago. Os casos em que se admite a utilização da DCTF para ajuizamento imediato da execução fiscal são justamente aqueles que tratam de débito declarado e não pago.” (DIAS, Karem Jueridini, “Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação”, in DIAS, Karem Jueridini e PEIXOTO, Marcelo Magalhães coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008, pg. 51.

Neste lançamento, o que faz a autoridade fiscal é afastar a imputação de pagamento – compensação – feita pelo contribuinte, para com isto exigir o tributo compensado de forma irregular³⁶³.

Ressalte-se que este lançamento deverá ser feito no prazo do art. 150, § 4º do CTN, pois, do contrário, o crédito tributário estará extinto por conta da decadência.

Feitos os esclarecimentos acima, com os quais se procurou demonstrar a existência de lançamento com a finalidade de afastar alegação de pagamento, passa-se agora à análise efetiva da natureza do despacho decisório que examina a compensação.

Conforme já foi dito, no regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte entrega a declaração de compensação (DCOMP), e, com isto, extingue o débito compensado, ainda que sob condição resolutória de ulterior homologação.

A autoridade fiscal, por sua vez, deverá examinar a compensação realizada, e, se discordar do encontro de contas, será proferido despacho decisório pela não homologação do encontro de contas.

Com isto, o débito compensado – que até então estava extinto por força da compensação – passará a ser exigido pelo Fisco, que, além do tributo e dos encargos moratórios (juros e atualização monetária, fundidos na SELIC), exigirá também multa isolada de 50% sobre o valor indevidamente compensado³⁶⁴.

³⁶³ “A compensação feita no âmbito do lançamento por homologação, como no caso, fica a depender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (CTN, art. 150, par. 4º). Durante este prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e *lançar, de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte.*” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção, EREsp nº 89.098/BA, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, publicado no DJ em 30.06.97, grifo nosso).

³⁶⁴ “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. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

Como se pode perceber, a autoridade fiscal, através do despacho decisório, afasta a imputação de pagamento via encontro de contas feita pelo contribuinte, e, com isto, confere exigibilidade ao débito compensado.

Diante desta realidade, nos parece que o despacho decisório cumpre as funções típicas do lançamento³⁶⁵, uma vez que determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, aplica a penalidade cabível e identifica o sujeito passivo.

Da mesma forma, o despacho decisório confere exigibilidade ao crédito tributário indevidamente compensado, sendo esta a finalidade principal do lançamento, como foi visto anteriormente.

Parece-nos, portanto, que o despacho decisório faz as vezes do lançamento, mas não o lançamento para exigência de crédito tributário não declarado pelo contribuinte, e sim o lançamento para afastar a alegação de pagamento (extinção da obrigação), de forma a tornar exigível o débito quitado de forma irregular.

Pelas razões expostas acima, afirmamos com plena convicção o nosso entendimento de que o despacho decisório que não homologa a compensação tem natureza semelhante a do lançamento de ofício.

Mas se o despacho decisório que não homologa a compensação pode ser identificado como lançamento de ofício a dar exigibilidade ao débito indevidamente compensado, qual seria, então, a natureza do despacho decisório que homologa a compensação e confirma a extinção do crédito tributário?

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³⁶⁵ “Art. 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.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

Antes de responder a indagação acima, deve ser lembrado que, da forma como está atualmente estruturado o art. 74 da Lei nº 9.430/96, pode-se dizer que a compensação, por se efetivar de modo direto pelo contribuinte, extinguindo imediatamente o débito compensado (sob condição resolutória de ulterior homologação), equipara-se ao pagamento antecipado realizado nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Esta realidade, diga-se, é bem observada por Marcelo Fortes CERQUEIRA³⁶⁶

“Nos tributos sujeitos ao ato de auto-imposição, a compensação deve ser compreendida de forma compatível com a sistemática aplicável ao tributo; equivale a um pagamento antecipado, que só extingue o crédito depois de homologado. A compensação feita pelo particular sem autorização do Fisco também equivale a um pagamento antecipado, que ‘extingue o crédito sob condição resolutória’. O mesmo vale para a compensação hoje prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96, a qual se opera por intermédio da denominada declaração de compensação. Num ou noutro caso, ao invés de se pagar antecipadamente com dinheiro ou cheque, a prestação é adimplida pela compensação efetuada pelo particular.”

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ao § 1º do art. 150 do CTN³⁶⁷ estabelece que, feito o pagamento antecipado pelo contribuinte, este estará submetido a uma condição resolutória de ulterior homologação do lançamento pela autoridade fiscal.

No plano ideal, portanto, caberia ao Fisco a prática de um ato administrativo concreto, qual seja, o ato de homologação, que deveria atestar a extinção, no todo ou em parte, do crédito tributário (homologação expressa).

No entanto, talvez por já prever que tal ato administrativo de homologação não seria praticado pela autoridade fiscal, o legislador do Código Tributário Nacional inseriu o § 4º no art. 150³⁶⁸, através do qual estabeleceu

³⁶⁶ CERQUEIRA, op. cit., p. 405.

³⁶⁷ CTN: “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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³⁶⁸ CTN: “Art. 150. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.” (BRASIL. *Código Tributário*

que, ao decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador do tributo, será considerado homologado o lançamento praticado pelo contribuinte, e, com isto, definitivamente o crédito tributário (homologação tácita).

O que nos interessa destacar é que, a rigor, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, haveria a figura do ato administrativo de homologação a ser praticado pela autoridade fiscal.

Transportando esta sistemática para a compensação, e lembrando que esta se assemelha ao pagamento antecipado dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, podemos concluir que o despacho decisório que homologa a compensação (e confirma a extinção do débito compensado) tem a mesma natureza do ato administrativo de homologação que, em tese, deveria ser praticado pela autoridade fiscal em relação a todos os pagamentos antecipados pelos contribuintes.

Esta semelhança entre a homologação da compensação e a homologação do pagamento antecipado também é observada por Gabriel TROIANELLI³⁶⁹:

“Como paralelismo entre as regras acima transcritas revela-se absoluto, impõe-se a conclusão de que quando a lei trata da homologação da compensação, dispõe sobre o mesmo instituto encontrado na homologação do lançamento. O que significa é que a autoridade, ao homologar a compensação, executará substancialmente a mesma atividade que exerce ao homologar o lançamento.”

Em síntese, podemos dizer o seguinte sobre a natureza do despacho decisório proferido pela autoridade administrativa nos processos de compensação: a) o despacho que não homologa a compensação tem natureza de lançamento de ofício, tal qual ocorre nos casos em que a autoridade administrativa não reconhece como válido o pagamento efetuado no âmbito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação; b) o despacho que homologa a compensação tem natureza do ato administrativo de homologação que, em tese, deveria ser efetuado pela autoridade fiscal em relação ao pagamento antecipado efetuado nos tributos submetidos a lançamento por homologação.

Nacional. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

³⁶⁹ TROIANELLI, op. cit., p. 28.

Registre-se que há importante manifestação da doutrina especializada no sentido de que o lançamento de ofício é sempre necessário para que o Fisco possa exigir o tributo decorrente da não homologação da compensação³⁷⁰.

Entretanto, apesar de concordarmos com sua necessidade, entendemos que o despacho decisório já faz as vezes do lançamento, pelas razões expostas anteriormente. Assim, nos parece desnecessário que, além do despacho decisório, seja proferido um segundo ato administrativo autônomo com a finalidade específica de lançamento.

Deve ser ressaltado, contudo, que a nossa preocupação em identificar o despacho decisório que não homologa a compensação como lançamento de ofício a dar exigibilidade ao débito indevidamente compensado não tem pretensão meramente conceitual. Ao contrário, a fixação desta premissa nos parece fundamental para que se possa harmonizar os prazos de prescrição e decadência previstos no Código Tributário Nacional com o instituto da compensação.

De acordo com as regras do CTN, realizado o fato gerador nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, corre contra a Fazenda Pública prazo para que esta efetue o lançamento do tributo não pago voluntariamente (ou antecipadamente) pelo contribuinte.

Na terminologia adotada pelo Código, este prazo é para o Fisco “constituir” o crédito tributário. Porém, pelo que já dissemos acima, nos parece mais adequado falar em lançamento para formalizar (dar exigibilidade) o crédito tributário³⁷¹, pois este já nasce junto com a obrigação, tendo o lançamento natureza declaratória e não constitutiva.

³⁷⁰ “Deflui assim que o crédito resultante da rejeição da compensação, nos termos do parágrafo 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, depende da formal constituição mediante lançamento suplementar revisional de ofício para se tornar juridicamente exigível, assegurando-se aos contribuintes as amarras do contraditório e da ampla defesa ínsita ao regular processo administrativo-fiscal, trafegável por este, in casu, por intermédio do veículo recursal da manifestação de inconformidade.” (TAVARES, setembro/2006, op. cit., p. 13.)

³⁷¹ “(...) até o lançamento, correm os prazos de preclusão para a formalização do crédito tributário, já nascido com a ocorrência do fato gerador do tributo. Se a Administração não exercita o ato jurídico do lançamento, incorre em preclusão, e em consequência, perece o seu direito de crédito, que será nenhum se o tributo dele depender, ou será exatamente equivalente ao que o contribuinte pagou por força da lei, certo ou errado, suficiente ou não (tributos de homologação do pagamento).” (COELHO, 2009. op. cit. pg. 773.)

Seja como for, realizado o fato gerador, terá a Fazenda Pública prazo decadencial para “constituir” o crédito tributário por meio do lançamento, caso o contribuinte não recolha voluntariamente o tributo devido. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, este prazo é de cinco anos a contar do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN³⁷².

Por outro lado, uma vez efetuado o lançamento, abre-se para o contribuinte a possibilidade da impugnação administrativa, que manterá o crédito tributário – já constituído – com a exigibilidade suspensa, conforme art. 151, III do CTN. Entretanto, mantido o lançamento após o julgamento administrativo, ou, então, não havendo impugnação por parte do contribuinte, o crédito tributário lançado tornar-se-á definitivamente constituído.

Neste contexto, efetuado o lançamento e “constituído” definitivamente o crédito tributário, inicia-se contra o Fisco o prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 174 do CTN³⁷³, para que se promova a cobrança judicial do crédito tributário.

Feito este rápido exame sobre as linhas gerais da prescrição e da decadência no CTN, a pergunta que se faz é a seguinte: como estes institutos se enquadram na compensação?

Pensamos que, feita a compensação – que, como vimos, se assemelha ao pagamento antecipado nos tributos sujeitos a lançamento por homologação -, corre contra a autoridade administrativa um prazo decadencial para o exame do encontro de contas.

³⁷² Ressalvados os casos em que não houver nenhum recolhimento antecipado pelo contribuinte, hipótese na qual a doutrina e a jurisprudência majoritárias entendem que o prazo passa a ser contado na forma do art. 173, I do CTN. Nas demais modalidades de lançamento, o prazo é de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que o crédito tributário poderia ser lançado, nos termos do art. 173, I do CTN.

³⁷³ “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; ([Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005](#))

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.” (BRASIL. *Código de Processo Civil*. Lei nº 5.869 de 11.01.1973. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

Apesar de a novel redação da Lei 9.430/96 dispor que o prazo para a homologação da compensação é de cinco anos a contar da entrega da declaração de compensação (homologação tácita), entendemos que este prazo teria como termo inicial o fato gerador do débito compensado, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, dentro do qual a autoridade fiscal deveria proferir o despacho decisório, cuja natureza é semelhante a do lançamento de ofício (o tema será tratado no item 4.3.2.1).

E assim deve ser justamente porque, por tudo o que já foi dito, o despacho decisório que não homologa a compensação faz as vezes de um lançamento, motivo pelo qual o prazo para sua realização necessariamente terá que ser o mesmo para que seja realizado eventual lançamento de ofício referente ao período.

Seja como for, proferido o despacho decisório (lançamento), e, desta forma, constituído o crédito tributário objeto da compensação não homologada, este passaria a ser exigível pelo Fisco.

Entretanto, conforme dispõem os §§ 7º a 11 da Lei nº 9.430/96³⁷⁴, contra a decisão administrativa que não homologa a compensação caberá recurso por parte do contribuinte (manifestação de inconformidade e recurso voluntário), recurso este dotado de efeito suspensivo, nos termos do inc. III do art. 151 do CTN.

³⁷⁴ “Art. 74. § 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

§ 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 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

Deste modo, durante o período em que durar o julgamento administrativo, o crédito tributário objeto da compensação permanecerá com a exigibilidade suspensa.

Encerrado o processo administrativo e mantida a não homologação da compensação (lançamento), haveria então a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se assim o prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 174 do CTN, para que o Fisco ajuíze a execução fiscal para cobrança do débito³⁷⁵.

Por outro lado, se o contribuinte não fizer uso do recurso administrativo que a legislação lhe faculta, o crédito tributário referente à compensação não homologada será considerado constituído de forma definitiva com o despacho decisório, iniciando-se a partir daí o prazo prescricional do art. 174 do CTN.

Destaque-se que, caso não se identifique o despacho decisório como um lançamento de ofício, a aplicação dos prazos decadenciais e prescricionais do CTN à compensação se tornaria extremamente complexa.

É que, após a realização da compensação, não se pode considerar que está em curso um prazo de natureza prescricional para a Fazenda Pública, pois o débito não poderá ser objeto de cobrança enquanto não houver despacho decisório deixando de homologar a compensação. Afinal, se o débito não pode ser cobrado, não pode correr prazo para ajuizamento da execução fiscal.

Tampouco se pode dizer que o débito compensado ficará com a exigibilidade suspensa até que seja proferido o despacho decisório. Ora, conforme o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o crédito tributário objeto da compensação é extinto sob condição resolutória, de modo que não pode haver suspensão de exigibilidade de débito já extinto. Ademais, a suspensão da exigibilidade só ocorre nos casos descritos no art. 151 do CTN, e a compensação não está enumerada como uma das causas suspensivas.

³⁷⁵ “Após a notificação ao contribuinte acerca do indeferimento da declaração de compensação, não há mais o que se falar em prazo decadencial. Inicia-se, assim, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário confessado pelo contribuinte e que não foi objeto de quitação por meio de compensação eficaz. Apresentado pelo contribuinte, no prazo de trinta dias contado do recebimento da intimação para recolhimento dos valores não homologados, manifestações de inconformidade, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e, por consequência, do prazo prescricional.” (DIAS, op. cit., p. 45.)

Como já foi dito, na compensação, a suspensão da exigibilidade só ocorre durante o julgamento dos recursos administrativos, pois este representa causa específica prevista em pelo Código Tributário Nacional (art. 151, III).

Por fim, para que se possa considerar que entre a compensação e o despacho decisório corre um prazo de natureza decadencial, é preciso que haja um lançamento, pois a fluência do prazo decadencial só cessa através deste ato administrativo privativo da autoridade administrativa.

Em síntese, reafirmamos que, feita a compensação, o débito estará extinto sob condição resolutória, de modo que, para que possa vir a ser exigido, será necessário um lançamento de ofício para afastar a alegação de pagamento imputada pelo contribuinte, o que é feito por meio do despacho decisório. Durante este período, correrá prazo decadencial para que o despacho decisório seja proferido, e, após a sua expedição, terá início o prazo prescricional para a cobrança judicial do débito compensado, prazo este que poderá ser interrompido em caso de recurso administrativo apresentado pelo contribuinte, na forma do art. 151, III do CTN.

4.3.2.2. Da homologação tácita da compensação.

Já adiantamos acima que, no nosso entender, uma vez realizada a compensação no regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96, corre contra o Fisco um prazo decadencial para que seja proferido o despacho decisório, cuja natureza é a mesma do lançamento de ofício.

Esta afirmação, já dissemos, decorre da semelhança que existe entre a compensação e o pagamento antecipado no âmbito do lançamento por homologação.

De acordo com o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 10.637/02), a declaração de compensação apresentada ao Fisco passou a ter o condão de extinguir a obrigação tributária, sob condição resolutória de ulterior homologação. O mesmo ocorre com o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, que também fica a aguardar a homologação pela autoridade fiscal.

Em outras palavras, a declaração de compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado nos casos dos tributos lançados por homologação: ambos têm a capacidade de extinguir imediatamente o crédito tributário, sem o prévio exame da autoridade administrativa, mas ficam a depender de uma ulterior homologação por parte do Fisco, seja ela expressa ou tácita.

Esta similaridade entre a compensação e o pagamento antecipado já foi desenvolvida no tópico anterior, mas, de todo modo, vale destacar a observação de James MARINS³⁷⁶:

“(...) no atual sistema, o regime jurídico aplicado é o do lançamento homologatório, que é condição resolutória da extinção do crédito tributário compensado, assim como lançamento homologatório o é nos casos de pagamento antecipado, chamado pelo Código tributário Nacional como autolancamento, também é condição resolutória da extinção mediante pagamento. Isso significa que a compensação tributária, ainda que por mera autodeclaração formalizada através de Declaração de Compensação, passa a ser uma forma de extinção do crédito tributário, sob ulterior condição resolutória homologatória.”

Como se sabe, nos casos do pagamento antecipado feito pelo contribuinte nos tributos lançados por homologação, a Fazenda dispõe de um prazo para fiscalizar o contribuinte, e, se entender que há débito em aberto, efetuar o lançamento de ofício supletivo. E este prazo, diga-se, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN³⁷⁷.

Diante disto, entendemos que, no caso de quitação do débito por meio da compensação (no regime do art. 74 com a redação da Lei nº 10.637/02), dispõe a autoridade fiscal do mesmo prazo para a análise do encontro de contas: cinco anos a contar do fato gerador do tributo compensado³⁷⁸.

³⁷⁶ MARINS, op. cit., p. 301

³⁷⁷ Registre-se que, se não houver pagamento antecipado por parte do contribuinte, parte da doutrina entende que o prazo para lançamento passa ser contado na forma do art. 173, I do CTN, ou seja, do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado. Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho: “*Quid*, e se não houver pagamento? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente, somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.” (COELHO, 2009. op. cit. pg. 718).

³⁷⁸ “Como paralelismo entre as regras acima transcritas revela-se absoluto, impõe-se a conclusão de que quando a lei trata da homologação da compensação, dispõe sobre o mesmo instituto encontrado na homologação do lançamento. O que significa é que a autoridade, ao homologar a compensação, executará substancialmente a mesma atividade que exerce ao homologar o lançamento.” (TROIANELLI, op. cit., p. 28)

Note-se que este prazo é uma imposição direta do Código Tributário Nacional, pois se equiparando a compensação ao pagamento antecipado, não poderia a autoridade fiscal gozar de prazo ilimitado para sua análise, até mesmo por questões de segurança jurídica (os prazos prescricionais e decadenciais existem para fins de estabilização das relações jurídicas).

Sendo assim, mesmo que não houvesse na legislação ordinária prazo para o exame da compensação, este teria que ser feito no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do tributo compensado, sob pena de decadência do direito do Fisco de exigir o crédito tributário.

No entanto, talvez por reconhecer a necessidade da existência de um prazo para o exame da compensação, o legislador ordinário editou a Lei nº 10.833/03, que inseriu o § 5º no art. 74 da Lei nº 9.430/96 fixando prazo de cinco anos para análise da compensação, a contar da data da entrega da declaração. Veja-se:

“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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)”

Ou seja, a partir da Lei nº 10.833/03, transcorrido o prazo do § 5º, estaria configurada a homologação tácita da compensação, com a extinção do crédito tributário compensado.

Ocorre que, em que pese ter adotado o prazo de cinco anos, a lei fixou o termo inicial do prazo na data da entrega da declaração de compensação, e não na data do fato gerador do tributo compensado, como dispõe o § 4º do art. 150 do CTN.

Contudo, pelas razões já expostas, entendemos que o prazo para homologação da compensação já existia desde antes do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, pois decorre diretamente do 4º do art. 150 do CTN.

Sendo assim, ao fixar o termo inicial do prazo em momento diverso daquele fixado no § 4º do art. 150 do CTN, entendemos que § 5º do art. 74

viola o Código Tributário Nacional. Conseqüentemente, considerando que as normas gerais sobre prescrição e decadência são matérias reservadas exclusivamente à lei complementar (art. 146, III, b da CF/88), o referido dispositivo da lei ordinária padece de vício de inconstitucionalidade formal, por invasão de competência em matéria exclusiva de lei complementar.

Vale lembrar que o prazo de cinco anos a contar da entrega da declaração de compensação para fins de configuração da homologação tácita somente foi introduzido na legislação ordinária por meio da Lei nº 10.833/03. Sendo assim, pergunta-se, antes da referida lei ordinária, não haveria prazo para o exame da compensação?

Se o entendimento for de que o prazo que vale é o do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, então a resposta é que, antes da Lei nº 10.833/03, não havia prazo e o Fisco poderia dispor do tempo que bem entendesse para examinar a compensação.

No entanto, no nosso entendimento, sempre houve o prazo de cinco anos a contar do fato gerador do débito compensado, por imposição direta do Código Tributário Nacional, inclusive para as compensações efetuadas antes da Lei nº 10.833/03.

Maria Teresa Martinez LÓPEZ e Emanuel Carlos Dantas de ASSIS³⁷⁹, reconhecem que, após a MP nº 66/02 (que instituiu o regime atual do da Lei nº 9.430/96, por meio de compensação direta a extinguir o crédito tributário sob condição resolutória), haveria prazo decadencial para o exame da compensação, prazo este que seria de cinco anos a contar do fato gerador. No entanto, após a MP nº 135/03 (convertida na Lei nº 10.833/03), este prazo passaria a ser contado da data da entrega da declaração, como estabelece o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Com a devida vênia, discordamos deste entendimento, pois a Lei nº 9.430/96 não poderia, de forma alguma, modificar a aplicação de um prazo já decorrente do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

³⁷⁹ ASSIS e LÓPES, op. cit., p. 96.

Por fim, registre-se também o entendimento de Leandro PAULSEN³⁸⁰, para quem o prazo da homologação se conta da data da entrega da declaração, pois, segundo ele, o Fisco só passa a ter conhecimento da compensação na data em que é apresentada a DCOMP, o que não ocorreria com o pagamento antecipado, do qual o Fisco já tem conhecimento imediato.

No entanto, nos parece que, tanto no pagamento antecipado quanto na compensação, o Fisco toma conhecimento do ato jurídico no mesmo momento, ou seja, tão logo sejam realizados. Assim, se no caso do pagamento, o prazo decadencial para homologação continua a ser contado do fato gerador do tributo, e não da data em que o pagamento for efetuado, o mesmo deve ocorrer com a compensação: o prazo se inicia com a ocorrência do fato gerador do tributo compensado, e não da data da entrega da declaração de compensação.

Por último, sempre que se defende que a homologação tácita da compensação se conta do fato gerador do débito compensado, e não da data da entrega da declaração de compensação, a pergunta que vem a mente é a seguinte: e se o contribuinte deixar para fazer a compensação no dia anterior ao termo final do transcurso do prazo do § 4º do art. 150 do CTN? Teria o Fisco apenas um dia para o exame da compensação, sob pena de homologação tácita?

De fato, a conclusão pela existência de apenas um dia de prazo impressiona, o que leva muitos a pensarem que o prazo, então, deveria ser contado da entrega da declaração, pois o Fisco jamais poderia fazer o exame do encontro de contas em prazo tão curto.

Contudo, nos parece que este é um falso problema.

³⁸⁰ “A Lei 10.833/03, decorrente da conversão da MP 135/03, alterou a redação do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, anteriormente já alterado pela Lei nº 10.637/02, estabelecendo o prazo de cinco anos para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração a e compensação. Não é caso típico de pagamento sujeito à homologação, mas de compensação efetuada pelo contribuinte e que só passa a ser do conhecimento do Fisco com a apresentação da Declaração que, nos termos da legislação em questão, lhe serve de instrumento. Os pagamentos, quando efetuados, são de pronto conhecimento do Fisco, que tem conhecimento sobre se houve ou não a satisfação do seu crédito. Já a compensação, como é meramente formal, só chega ao conhecimento do Fisco com a Declaração. Aliás, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação nova, a compensação por ela regida é efetuada mediante a entrega da declaração, sujeita à homologação”, (PAULSEN, op. cit., p. 1.128/1.129)

Voltemos a estabelecer um paralelo entre a compensação e o pagamento antecipado: se o contribuinte pratica o fato gerador do tributo, mas deixa para efetuar o recolhimento no último dia antes do termo final do prazo decadencial para o lançamento de ofício, haveria alguma alteração no prazo para homologação tácita do § 4º do art. 150 do CTN?

Evidentemente, a resposta é negativa.

Efetuada o pagamento no último dia do prazo, o Fisco terá apenas mais um dia para efetuar o lançamento suplementar de modo a exigir o crédito tributário eventualmente não pago pelo contribuinte.

Neste quadro, pergunta-se: por que então dar mais cinco anos ao Fisco para o exame da compensação, se no caso do pagamento este prazo não ocorreria?

Não há razão nenhuma para tanto.

Além do mais, vale lembrar que se está diante de um prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, ou, no caso da compensação, para a expedição do despacho decisório (que, a nosso ver, tem natureza de lançamento). Este prazo não se interrompe, e, como visto acima, o pagamento ou a compensação efetuada no último dia do prazo não modifica a sua contagem.

Lembre-se ainda que, se o contribuinte não efetuou a quitação por nenhuma forma – seja por pagamento em dinheiro ou compensação -, o débito terá ficado em aberto durante todo o período, de modo que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento para constituir e cobrar o crédito tributário. Se não o fez, por omissão ao seu dever de fiscalizar, não pode receber como prêmio a renovação integral do prazo decadencial unicamente porque o contribuinte, ao invés de aguardar apenas mais um dia para a extinção definitiva do crédito tributário, resolveu, voluntariamente, pagar o débito - via compensação - que já estava em vias de ser extinto pela decadência.

Nossa conclusão, portanto, é de que o prazo para homologação da compensação é de cinco anos a contar do fato gerador do tributo compensado, prazo este que decorre diretamente do § 4º do art. 150 do CTN.

4.3.2.3. *Dos recursos administrativos cabíveis contra a não homologação da compensação.*

Proferido o despacho decisório de não homologação da compensação, o § 9º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 faculta ao contribuinte apresentar recurso administrativo denominado de manifestação de inconformidade.

“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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)”

Este recurso será julgado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos (DRJ), órgão da Receita Federal do Brasil responsável pelos julgamentos de primeira instância administrativa³⁸¹.

³⁸¹ “Art. 66. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à compensação de contribuição previdenciária.

§ 2º A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em cuja circunscrição territorial se inclua a unidade da RFB que indeferiu o pedido de restituição ou ressarcimento ou não homologou a compensação, observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

Mantida a não homologação, o § 10º prevê a interposição de recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes (atualmente denominado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), que, apesar de ser órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, não está na estrutura da Receita Federal do Brasil.

Este Conselho é responsável pela segunda instância administrativa, em julgamento paritário realizado por representantes indicados pela Fazenda Pública e pelos contribuintes.

Outrossim, o § 11 esclarece de forma expressa que a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário seguirão o rito do Decreto nº 70.235/02 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), destacando ainda que tais recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário compensado, na forma do inc. III do art. 151 do CTN.

Hoje, portanto, não há nenhuma dúvida quanto ao efeito suspensivo dos recursos administrativos aviados contra a decisão que não homologa a compensação, tendo em vista o exposto mandamento do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Sendo assim, enquanto o julgamento de tais recursos estiver pendente, o débito compensado não poderá ser óbice à renovação da certidão de regularidade fiscal, já que estará com a exigibilidade suspensa (art. 151, III do CTN)³⁸². Consequentemente, também estará interrompido o prazo

§ 3º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³⁸² “PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – PEDIDO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE ANÁLISE PELA AUTORIDADE FISCAL – DEVIDO PROCESSO LEGAL – OBSERVÂNCIA NA ESFERA PÚBLICO-ADMINISTRATIVA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ART. 206 DO CTN – CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA – AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – ILEGALIDADE NA RECUSA DA EXPEDIÇÃO.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se à expedição de Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa - CND, na forma do art. 206 do CTN, em razão de pendência de exame de recurso administrativo contra o indeferimento de pedido de compensação.

2. Ao contrário dos argumentos recursais, irreparável o decísum recorrido, pois reiterados julgados do STJ consideram ilegal a recusa, por parte da ora agravante, do fornecimento de certidão negativa de débito, enquanto pendente apreciação de recurso administrativo contra o indeferimento de pedido de compensação de exação declarada inconstitucional; a impor-se, outrossim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 206 do CTN). Agravo regimental improvido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, AgRg 944529/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Publicado no DJ em 16.02.09.)

prescricional para o ajuizamento da execução fiscal, na forma do art. 174 do CTN.

Vale lembrar, no entanto, que, antes que seja proferido o despacho decisório, não há que se falar em suspensão da exigibilidade, pois o débito compensado estará extinto sob condição resolutória de ulterior homologação. Apenas a partir da manifestação de inconformidade é que haverá suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois a sua extinção via compensação terá sido negada pelo despacho decisório de não homologação, mas a sua exigência estará suspensa até o final da discussão administrativa (art. 151, III do CTN).

No entanto, a expressa previsão legal dos recursos administrativos, bem como o seu efeito suspensivo na forma do art. 151, III do CTN, somente foi inserida no art. 74 da Lei nº 9.430/96 com a Lei nº 10.833/03 (fruto da conversão da MP nº 135/03). Até então, a previsão da manifestação de inconformidade e do recurso voluntário estava somente no art. 35 da IN nº 210/02³⁸³ (que regulamentou a nova sistemática da compensação trazida pela Lei nº 10.637/02), que, apesar de fazer remissão ao rito do Decreto nº 70.235/72, não fazia nenhuma referência a eventual efeito suspensivo dos recursos.

Ademais, o art. 22 da referida Instrução Normativa³⁸⁴ determinava que, não homologada a compensação, o débito compensado deveria ser

³⁸³ “Art. 35. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do ato que não homologou a compensação de débito lançado de ofício ou confessado, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

§ 1º Da decisão que julgar a manifestação de inconformidade do sujeito passivo caberá a interposição de recurso voluntário, no prazo de trinta dias, contado da data de sua ciência.

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso a que se referem o *caput* e o § 1º reger-se-ão pelo disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 210 de 30 de setembro de 2002. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³⁸⁴ “Art. 22. Constatada pela SRF a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

Parágrafo único. Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no *caput*, o débito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para inscrição em Dívida Ativa da União, independentemente da apresentação, pelo sujeito passivo,

encaminhado para cobrança imediata, independentemente de haver ou não manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Em razão disto, havia sérias discussões sobre o efeito de tais recursos: a) os contribuintes sustentavam que a oposição da manifestação de inconformidade suspendia a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, tratando-se de recurso administrativo, que inclusive seguia o procedimento do Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia diante da suspensão da exigibilidade autorizada pelo inciso III do art. 151 do CTN; b) o Fisco sustentava que a manifestação de inconformidade não suspendia a exigibilidade do crédito tributário, seja porque não havia previsão normativa de efeito suspensivo, seja porque o art. 22 da IN/SRF nº 210/02 determinava a imediata cobrança do débito fiscal decorrente de compensação não homologada.

De fato, a previsão de um recurso sem o correspondente efeito suspensivo nos parece inócua, pois o débito objeto da compensação poderia ser executado pelo Fisco, forçando o contribuinte a abrir mão da discussão na esfera administrativa para se defender no âmbito judicial. Ademais, o caso é de recurso administrativo apresentado contra uma imposição fiscal decorrente da não homologação da compensação, razão pela qual o recurso estaria efetivamente inserido na hipótese do art. 151, III do CTN.

O entendimento que prevaleceu na jurisprudência foi o de que, apesar da lei não prever a concessão do efeito suspensivo, os recursos administrativos apresentados contra o indeferimento da compensação seriam enquadrados na hipótese do art. 151, III do CTN, suspendendo, portanto, a exigibilidade do débito compensado. Neste sentido, cite-se o AgRg no REsp nº 1086036/RS (Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 11.03.09), no qual se afirma que “a Lei nº 10.833/2003, que acrescentou os §§ 7º a 12 ao art. 74 da Lei 9.430/96, veio apenas positivar no ordenamento jurídico a orientação jurisprudencial já existente antes dela de que a ‘manifestação de inconformidade’ suspende a exigibilidade do crédito tributário.”

de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 210 de 30 de setembro de 2002. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

Ainda sobre os recursos administrativos manejados contra a não homologação da compensação, deve ser lembrado que, apesar dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 falarem apenas em manifestação de inconformidade e recurso voluntário, o contribuinte também poderá lançar mão do recurso especial administrativo, caso esteja configurada sua hipótese de cabimento (art. 37, §2º, II do Decreto nº 70.235/72³⁸⁵). Afinal, o citado § 11 submete os recursos ao rito do Decreto nº 70.235/02, e neste há previsão legal do recurso especial administrativo, quando se estiver diante de divergência entre julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, registre-se que, de acordo com o art. 68 da IN nº 900/08³⁸⁶, não caberá recurso de ofício contra o acórdão da Delegacia de Julgamentos (primeira instância administrativa) que der provimento à manifestação de inconformidade aviada pelo contribuinte.

4.3.2.4. Da cobrança do débito compensado.

Encerrada o julgamento administrativo com manutenção da decisão que não homologou a compensação, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública promova a execução fiscal do débito compensado, a contar da data da intimação do contribuinte da decisão administrativa definitiva.

Junto com o débito compensado, o Fisco irá exigir os correspondentes acréscimos moratórios, hoje representados pela Taxa SELIC.

³⁸⁵ “Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)” (BRASIL. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³⁸⁶ “Art. 68. Não caberá recurso de ofício da decisão que considerar procedente manifestação de inconformidade em processos relativos a restituição, ressarcimento e compensação ou da decisão que deferir pedido de restituição de contribuição previdenciária ou de reembolso.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

Mas além do principal acrescido de juros, haverá também a exigência de multa decorrente da não homologação da compensação.

No entanto, o percentual da multa, assim como o modo para a sua constituição, foi objeto de uma sucessão de leis que dificultam em muito a compreensão adequada da questão.

Ainda ao tempo da redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o Fisco Federal mantinha o entendimento de que seria necessária a lavratura de lançamento de ofício para exigir o próprio débito que fora objeto de pedido de compensação indeferido pela autoridade administrativa.

É que, nesta época, ainda não havia sido introduzido na legislação o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (inserido pela Lei nº 10.833/030), que afirma que a declaração de compensação “constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”

Deste modo, justamente em razão do entendimento do Fisco pela necessidade do lançamento de ofício para exigência do débito objeto de compensação indeferida, a MP nº 2.158/35 estabelecia o seguinte:

“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 administradas pela Secretaria da Receita Federal.”

Note-se que o dispositivo é genérico, e determina o lançamento de ofício em uma série de situações, entre elas a compensação indeferida pela Receita Federal.

Contudo, como dissemos, veio a lume a Lei nº 10.833/03, que, inserindo o § 6º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, passou a considerar a declaração de compensação como confissão de dívida, motivo pelo qual se tornou desnecessário o lançamento de ofício para a cobrança do débito indevidamente compensado.

No entanto, através de seu art. 18, esta mesma Lei nº 10.833/03³⁸⁷ pretendeu instituir a cobrança de multa isolada para os casos de compensação

³⁸⁷ “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

indevida, exclusivamente para as “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 1964.” Como instrumento para aplicação de tais multas, o art. 18 remetia ao lançamento de ofício previsto no art. 90 da MP nº 2.158/35.

Ressalte-se que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação da Lei nº 10.637/02, já previa algumas situações em que a compensação não seria permitida. Com a Lei nº 10.833/03, estas hipóteses foram ampliadas³⁸⁸.

Deste modo, a multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/03 era específica para as situações descritas no dispositivo, ou seja, para compensações envolvendo créditos e débitos previamente proibidos nos §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, assim como para os casos em que se estivesse diante de crimes fiscais (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64).

Fora destas hipóteses, a não homologação da compensação não justificava a aplicação de multa isolada.

Posteriormente, a Lei nº 11.051/04 alterou a redação do art. 18 da Lei nº 10.833/03³⁸⁹, de modo a impor a multa isolada apenas nos casos em que ficasse caracterizada a prática de crime fiscal (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64).

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 1964.](#)” (BRASIL. [Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003.](#) Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³⁸⁸ “Art. 74. § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: ([Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; ([Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002](#))

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. ([Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002](#))

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; ([Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e ([Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal. ([Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003](#))” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.](#) Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

Mas o art. 18 da Lei nº 10.833/03 foi novamente alterado, desta vez pela Lei nº 11.488/07³⁹⁰, através da qual se limitou a aplicação da multa isolada aos casos de compensação não homologada quando ficar comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Por fim, o art. 18 da Lei nº 10.833/03³⁹¹ sofreu uma última alteração pela MP nº 472/09, que, através de seu art. 27, determinou que fosse dada a seguinte redação ao art. 18 da Lei nº 10.833:

“Art. 27. O art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, no percentual:

I - previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou

³⁸⁹ “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 da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)” (BRASIL. [Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³⁹⁰ “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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)” (BRASIL. [Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

³⁹¹ “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 não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)”

§ 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.

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** deste artigo será aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado, no percentual: (Redação dada pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

I - previsto no inciso I do **caput** do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado; ou (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)

II - 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 se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009)” (BRASIL. [Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

II - 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 se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

Como se pode verificar, a simples não homologação da compensação, ainda que não se esteja diante de hipóteses de fraude ou de vedação legal expressa, passou a ser sancionada com multa isolada no patamar previsto no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96³⁹², qual seja, 75%.

E, se o caso envolvesse falsidade na declaração, a multa seria majorada para 150% (inc. § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Ocorre que, no momento da conversão da MP nº 472/09 na Lei nº 12.249/10, o art. 27 da referida MP foi suprimido do texto legal. Sendo assim, as alterações por ele produzidas no art. 18 da Lei nº 10.833/03 perderam a eficácia, restabelecendo-se a redação dada ao dispositivo pela Lei nº 11.488/07.

Contudo, apesar de suprimir o art. 27 da referida medida provisória, foi inserido na Lei nº 12.249 o art. 62, que alterou a redação dos §§ 15 a 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

“Art. 62. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 74. (...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

³⁹²

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)” (BRASIL. [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

Sendo assim, e após uma série de modificações legislativas, atualmente as compensações não homologadas estão sujeitas à aplicação de multa isolada de 50% sobre o montante indevidamente compensado.

Destaque-se que esta multa esta agora prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (anteriormente, as multas estavam previstas no art. 18 da Lei nº 10.833/03), e será aplicada independentemente de haver crime contra ordem tributária, compensação de créditos e débitos vedados na legislação, ou, ainda, falsidade de declaração. Para o último caso, a multa será de 100%, conforme exposto na parte final do § 15.

No entanto, talvez em razão de se tratar de recente modificação introduzida na legislação, a IN nº 900/08³⁹³ ainda está a determinar a realização de lançamento de ofício para exigência de multa nos percentuais de 75% (para a compensação não homologada) e 150% (para os casos de falsidade de declaração).

Evidentemente, os percentuais fixados na IN nº 900/08 estão defasados e não poderão ser aplicados, na medida em que a lei nº 9.430/96 está a estabelecer multas de 50% e 100%.

Outrossim, tendo em vista que as penalidades decorrentes da não homologação da compensação estão agora previstas no art. 74 da Lei nº 9.430/96, as disposições do art. 18 da Lei nº 10.833/03 estão derogadas, na medida em que há lei nova disciplinando a matéria.

Contudo, é preciso lembrar que era o art. 18 da Lei nº 10.833/03 que previa o lançamento de ofício para a imposição das multas isoladas em decorrência da não homologação da compensação, sendo que o § 15 do art.

³⁹³ “Art. 38. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, calculada sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

I - de 75% (setenta e cinco por cento), quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado na declaração de compensação; ou
II - de 150% (cento e cinquenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009).” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

74 da Lei nº 9.430/96 nada fala sobre o instrumento pelo qual a penalidade deverá ser aplicada.

De todo modo, como já foi dito, a Receita Federal entende ser necessário o lançamento de ofício para exigência da multa isolada, tal qual disposto no § 3º do art. 18 da IN nº 900/08.

Por fim, em razão desta sucessão legislativa, é preciso examinar como deve ficar a imposição das multas para as compensações realizadas ao longo do tempo.

Em primeiro lugar, como será no item 5 deste trabalho, entendemos que a lei aplicável à compensação é aquela vigente no momento do encontro de contas, ou seja, a vigente na data da entrega da declaração de compensação.

Assim, se a multa isolada não estiver prevista na legislação na data em que efetuada a declaração de compensação, esta não poderá ser aplicada pela Receita Federal, ainda que o despacho decisório venha ser proferido quando a multa já estiver em vigor.

Nesta ótica, para os casos de simples não homologação da compensação (sem nenhuma situação agravante de falsidade, dolo, etc.), a multa isolada somente poderia ser aplicada para as compensações efetuadas após a vigência da MP nº 472/09 (15.12.09).

Esta multa, a princípio, seria exigida no percentual de 75%, pois era esta a previsão da MP nº 472//09.

Porém, a norma que instituiu a multa no patamar de 75% teve vida curta, tendo sido reduzida para 50% por meio da Lei nº 12.249/10, de 11.06.10.

Sendo assim, como o caso é de lei nova a reduzir penalidade anteriormente prevista, o § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 tem aplicação retroativa, nos termos do item c do inc. II do art. 106 do CTN³⁹⁴.

Já para as compensações efetuadas a partir de 11.06.10, a não homologação representará a exigência do valor indevidamente compensado, acompanhado dos acréscimos moratórios e da multa isolada de 50%.

³⁹⁴ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

Por último, efetuado o lançamento de ofício para constituição da multa isolada, o que, a nosso ver, deveria ser feito em conjunto com o despacho decisório de não homologação, poderá o contribuinte apresentar impugnação ao auto de infração, que será julgada em conjunto com a manifestação de inconformidade aviada contra a não homologação da compensação³⁹⁵.

4.3.2.5. A declaração de compensação como confissão de dívida.

A Lei nº 10.833/03 inseriu o § 6º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo que “a declaração de compensação constitui confissão de dívida é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

A razão desta alteração legislativa foi a de autorizar o Fisco a efetuar a cobrança direta do débito compensado, quando não homologada a compensação, sem a necessidade de prévio lançamento de ofício

De fato, antes do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal não considerava a DCOMP como confissão de dívida, de modo que, se o débito compensado não tivesse sido previamente constituído, o art. 23 da IN nº 210/02³⁹⁶ determinava o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, caso a compensação fosse não homologada.

³⁹⁵ “Art. 66. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

§ 6º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação da multa a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 38, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

³⁹⁶ “Art. 23. Verificada a compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

Parágrafo único. O sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação, cientificado do lançamento de ofício e intimado a efetuar o pagamento do débito ou a impugnar o lançamento no prazo de trinta dias, contado de sua ciência.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 210 de 30 de setembro de 2002. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

Luiz Roberto DOMINGO³⁹⁷ entende que a norma do § 6º do art. 74 é desnecessária, pois a compensação pressupõe um prévio reconhecimento da dívida própria. Assim, independentemente de haver ou não a previsão legal, a declaração de compensação já seria uma confissão de dívida:

“Pelo que já pudemos estudar, esse dispositivo era plenamente dispensável, haja vista que um devedor somente pode pleitear a compensação de seu débito com um crédito em face do credor se reconhecer a liquidez, certeza e exigibilidade do débito. Essa condição já seria suficiente para considera que o pedido de compensação fosse tido como instrumento de confissão de dívida, passível de desconstituição apenas se comprovada materialmente a inexistência parcial ou total do débito compensado (erro de direito pela incidência equivocada da norma jurídico-tributária sobre o fato).

Mas é preciso lembrar que a declaração de compensação, apesar de declarar a existência do débito compensado, também informa a sua quitação, mediante encontro de contas.

Assim, não há confissão de dívida, mas muito pelo contrário: o contribuinte declara que o débito fiscal – por ele reconhecido – está extinto em razão da compensação realizada.

Por esta razão, não nos parece que o simples fato do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 considerar a declaração de compensação como confissão de dívida seja suficiente para permitir a cobrança imediata do débito compensado em caso de não homologação.

Na verdade, pensamos que a exigibilidade do débito objeto da compensação não homologada decorre da própria natureza do despacho decisório, que, conforme foi visto no item 4.3.2.1, é a mesma do lançamento de ofício, com a peculiaridade de que neste não se está a “constituir” o crédito tributário, mas sim a afastar a alegação de extinção da obrigação tributária por meio do encontro de contas.

Sendo assim, mesmo que não houvesse a previsão na legislação da declaração de compensação como confissão de dívida, sua não homologação já seria suficiente para a exigência do débito fiscal indevidamente compensado, pois o despacho decisório, por sua natureza, substitui o lançamento de ofício.

³⁹⁷

DOMINGO, op cit., p. 130.

4.3.2.6. As hipóteses de compensação considerada não declarada.

Já foi visto que o contribuinte que apurar créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior administrados pela Receita Federal do Brasil poderá utilizá-los na compensação de seus débitos fiscais. E esta compensação é feita de maneira direta pelo contribuinte, por meio de uma declaração de compensação, sem a necessidade de prévia autorização administrativa ou judicial.

No entanto, apesar do art. 74 da Lei nº 9.430/96 garantir ao contribuinte o direito de efetuar a compensação direta, há casos em que a própria lei já impede o encontro de contas. Veja-se:

“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. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: [\(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

I - previstas no § 3º deste artigo; [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II - em que o crédito: [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

a) seja de terceiros; [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

- b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo [art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; \(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)
- c) refira-se a título público; [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)
- e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. [\(Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- § 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)”

Em seu § 3º, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece hipóteses de débitos fiscais que não poderão ser quitados por meio de compensação (débitos apurados em declaração de importação, débitos já inscritos em dívida ativa, etc.). Tratam-se, portanto, de exceções à regra geral que autoriza a compensação dos tributos administrados pela Receita Federal.

Já o § 12 aponta hipóteses de créditos dos contribuintes que não poderão ser utilizados para fins de compensação (créditos de terceiros, crédito-prêmio de IPI, etc.).

Em todos estes casos, sejam os do § 3º ou do § 12, a compensação, se efetuada pelo contribuinte, será considerada não declarada pela Receita Federal, isto é, inexistente para todos os fins.

A princípio, não vemos nas restrições à compensação previstas nos §§ 3º e 12 nenhum tipo de ilegalidade ou inconstitucionalidade, pois, como foi visto no item 3.4.8, o Código Tributário Nacional autorizou ao legislador de cada ente federado estabelecer as condições sob as quais será realizada a compensação, podendo inclusive restringir as hipóteses em que o encontro de contas será admitido.

Deste modo, o legislador ordinário – que com sua inércia pode até mesmo deixar de instituir a compensação no ente federado – tem liberdade para fixar quais débitos poderão ser quitados por meio de compensação, assim

como para vedar o aproveitamento de créditos de determinadas naturezas (crédito-prêmio de IPI, por exemplo) para fins de encontro de contas.

O § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece ainda que às compensações consideradas não declaradas não se aplicam o disposto nos §§ 2º e 5º a 11 do referido dispositivo legal.

Isto significa que: a) compensação considerada não declarada não extingue o débito compensado sob condição resolutória; b) à ela não se aplica o prazo de cinco anos a contar da declaração para fins de homologação tácita; c) o contribuinte não terá direito à apresentação de recurso administrativo com efeito suspensivo (manifestação de inconformidade e recurso voluntário) contra a decisão que considerar não declarada a compensação.

Outrossim, o § 13 afasta das compensações consideradas não declaradas a norma do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, através da qual se afirma que a declaração de compensação constitui confissão de dívida. Por isso mesmo, se o caso não é de confissão de dívida, haveria a necessidade de lançamento de ofício para a cobrança do débito indevidamente compensado³⁹⁸. Este o atual entendimento da Receita Federal, que no § 3º do art. 39 da IN nº 900/08, determina a constituição dos débitos fiscais objeto de compensação considerada não declarada, caso ainda não tenham sido constituídos de nenhuma outra forma³⁹⁹.

³⁹⁸ “Assim, a norma individual e concreta originada exclusivamente pelo contribuinte (declaração de compensação), quando desconsiderada pelo Fisco, não serve de instrumento hábil e suficiente para exigência do débitos ali relacionados. (...) Ante essa situação, a única medida de que o Fisco deveria lançar mão seria constituir tais obrigações tributárias relacionadas no procedimento compensatório que foi desconsiderado (e, portanto, não constitui confissão de dívida), através de lançamento de ofício. (CASTRO, Danilo Monteiro de. “A necessidade de constituição, via lançamento de ofício, dos débitos fiscais inseridos em declaração de compensação desconsiderada pelo Fisco” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 139, abril/2007, p. 30)

³⁹⁹ “Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.

(...)

§ 2º Às hipóteses a que se refere o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 34 e nos arts. 37 e 66. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

§ 3º A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

(...)

Este lançamento de ofício, evidentemente, deverá ser efetuado no prazo do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, dentro de cinco anos a contar do fato gerador do tributo quitado por meio da compensação considerada não declarada, pois este é o prazo para lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Isto, aliás, reforça o que já dissemos no item 4.3.2.2 sobre a homologação tácita da compensação, que, no nosso entender, ocorre no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do débito compensado, e não da data da declaração da compensação, conforme estabelece o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Mas nem sempre o entendimento da Receita Federal foi pela necessidade do lançamento de ofício nos casos da compensação considerada não declarada. Na verdade, este lançamento de ofício não era exigido na redação do art. 39 da IN nº 900/08, que, ao contrário, estabelecia de forma expressa que a compensação não declarada era instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente compensados. Isto somente foi modificado com a edição da IN nº 973/09, que alterou a redação original do art. 39 da IN nº 900/08⁴⁰⁰, passando a determinar a realização do lançamento de ofício.

§ 5º Verificada a situação a que se refere o caput em relação à parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.

§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:

I - 75% (setenta e cinco por cento); ou

II - 150% (cento e cinquenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 7º As multas a que se referem os incisos I e II do § 6º passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.

§ 8º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 6º e 7º será efetuado por AFRFB da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação.” (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30 de dezembro de 2008. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 30.07.2010)

⁴⁰⁰ “Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.

§ 3º A compensação não declarada:

I - não extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento; e

Neste ponto, vale abrir um curto parêntese para fazer uma crítica a respeito dos limites do poder regulamentar da Receita Federal.

Com efeito, os atos regulamentares expedidos pela Receita Federal, especialmente as instruções normativas, não podem criar novas condições ou restrições à compensação que já não estejam previstas na lei. Ao contrário, o poder regulamentar deve ficar restrito à instrumentalização e esclarecimento das normas legais.

Sendo assim, não se pode aceitar que temas como a necessidade de lançamento de ofício para a constituição do débito compensado ou de multa decorrente da não homologação da compensação fiquem a depender de sua previsão ou não em atos normativos da Receita Federal. Ao contrário, a aplicação do lançamento, assim como de todos os outros institutos previstos na lei tributária, deverá decorrer sempre da própria natureza dos fatos jurídicos examinados no caso concreto.

Feita a crítica acima, o nosso entendimento é de que é desnecessário o lançamento de ofício para exigência do débito objeto de compensação considerada não declarada.

Seguindo o que já defendemos no item 4.3.2.1, a decisão que rejeita a compensação – considerando-a não declarada – já faz às vezes do lançamento de ofício, na medida em que afasta a alegação de pagamento (via compensação), liquida o montante devido e confere exigibilidade ao débito compensado. Outrossim, tanto despacho decisório quanto o lançamento de ofício são atos administrativos. A diferença é que um intima o contribuinte da não homologação da compensação enquanto o outro intima do lançamento do tributo e da aplicação da multa. Nada obsta que o mesmo ato administrativo cumpra as duas funções.

Seja como for, efetuado o lançamento de ofício para exigência do débito objeto da compensação considerada não declarada, haverá ainda a aplicação de multa isolada. Note-se que os §§ 12, 13, 15, 16 e 17 art. 74 da Lei nº 9.430/96 não fazem nenhuma distinção entre a multa aplicada na

II - é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados." (Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativo nº 900 de 30.12.2008)

compensação não homologada e na compensação considerada não declarada, de modo a penalidade imposta pela autoridade fiscal será a mesma em ambas as situações (multa de 50% ou 100%, esta última para casos em que houver falsidade na declaração).

Resta saber ainda se, lavrado o lançamento de ofício para cobrança do débito decorrente de compensação considerada não declarada, poderá ou não o contribuinte apresentar impugnação, com efeito suspensivo.

Lembre-se que art. 74 da Lei nº 9.430/96, em nenhum de seus parágrafos, prevê o lançamento de ofício para fins de exigência do débito objeto da compensação considerada não declarada. No entanto, o § 13 estabelece que, considerada não declarada a compensação, não terá o contribuinte direito a apresentar a manifestação de inconformidade (recurso dotado de efeito suspensivo na forma do art. 151, III do CTN).

Já o § 2º do art. 39 da IN nº 900/08, com a redação dada pela IN nº 973/09, estabelece que à compensação considerada não declarada não se aplicam os arts. 37 e 66 da IN nº 900/08, que tratam justamente da manifestação de inconformidade contra o indeferimento da compensação.

Como se pode notar, não há na Lei nº 9.430/96 ou na IN/SRF nº 900/08 nenhuma norma no sentido de vedar a impugnação ao lançamento de ofício, ou, mesmo afastar o seu efeito suspensivo.

Por esta razão, e seguindo a regra geral de que todo o lançamento pode ser impugnado pelo contribuinte⁴⁰¹, entendemos que o contribuinte poderá apresentar impugnação ao lançamento de ofício efetuado para fins de exigência do débito objeto da compensação considerada não declarada, sendo

⁴⁰¹ Neste sentido, o art. 11 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que intimação para apresentação de impugnação no prazo de trinta dias é requisito essencial para o lançamento:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.” (BRASIL. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010. Acesso em 29.07.2010.)

que tal recurso será necessariamente dotado de efeito suspensivo, na forma do art. 151, III do CTN.

Registre-se ainda que, antes da IN nº 900/08 exigir o lançamento de ofício, as autoridades fiscais, em casos de compensação considerada não declarada, determinavam a imediata inscrição do débito em dívida ativa, negando ao contribuinte o direito ao contencioso administrativo sob o argumento de que o § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 afastava a manifestação de inconformidade.

Particularmente, entendemos que a vedação ao recurso administrativo, mesmo no caso das compensações consideradas não declaradas, viola o princípio da ampla defesa, garantida inclusive aos litigantes em processo administrativo (art. 5º XXXV da CF/88). Basta imaginar a hipótese em que a autoridade administrativa, ao examinar a declaração de compensação, cometa um equívoco quanto à natureza do crédito compensado, julgando ser de terceiro crédito que na verdade era do próprio contribuinte. Neste exemplo, a compensação seria considerada não declarada, de modo que o débito compensado seria exigido de forma imediata pela autoridade fiscal, sem que fosse permitido ao contribuinte recorrer para demonstrar que seu caso não se enquadrava em nenhuma das hipóteses de compensação não declarada previstas no § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Outro ponto que deve ser destacado é que as vedações previstas no §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, apesar de válidas, só podem ser aplicadas às compensações realizadas após a vigência dos referidos dispositivos⁴⁰².

Isto porque, como será visto no capítulo 5, a legislação aplicável à compensação é aquela vigente na data do encontro de contas.

⁴⁰² “É de notar-se que a Lei nº 11.051/04 não faz qualquer referência à aplicação retroativa ou às declarações de compensação pendentes de apreciação como o fez a Lei nº 10.637/02. Nessa perspectiva, as limitações criadas pela Lei nº 11.051/04 seriam aplicáveis aos casos futuros. (...) Além da novel disposição não se referir expressamente sobre sua aplicação aos casos anteriores ou pendentes como fez a lei nº 10.637/02, a nova disposição não constitui norma de cunho processual, para o qual vigeria o primado do tempus regit actum. Nesse sentido, o ato praticado pelo contribuinte – declaração de compensação – está regido pela lei vigente à época da ação, ou seja, que autorizava a compensação sem as limitações do § 12.” (DOMINGO, op. cit., p.124).

Destaque-se também que, em relação às vedações à compensação dos débitos previstos no § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, tem-se que algumas delas já haviam sido criadas pela Lei nº 10.637/02 (caso a restrição à compensação de débito objeto de Declaração de Importação), ao passo que as outras foram inseridas pela Lei nº 10.833/03 e pela Lei nº 11.051/04.

No entanto, apesar de proibir a compensação dos débitos previstos no § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a redação original do dispositivo (dada pela Lei nº 10.637/02) não continha a previsão de que a compensação de tais débitos seria considerada não declarada. Deste modo, se o contribuinte insistisse em efetuar a compensação dos débitos elencados no § 3º, a consequência seria apenas a não homologação da compensação, contra a qual poderia ser apresentado recurso de manifestação de inconformidade.

Posteriormente, com a inclusão do § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (Lei nº 11.051/04), eventuais declarações de compensação que tivessem por objeto os débitos descritos no § 3º passaram a ser consideradas não declaradas, para todos os fins.

Ressalte-se que nos casos de compensação dos débitos arrolados no § 3º, pouco importa se o contribuinte dispõe ou não de créditos aptos a serem aproveitados: feita a compensação do débito, esta será considerada não declarada, e o débito passará a ser exigido imediatamente.

Já as restrições à compensação dos créditos previstos no § 12 foram introduzidas apenas pela Lei nº 11.051/04, sendo que alguns comentários sobre as hipóteses previstas no dispositivo devem ser feitas.

Quanto à vedação da utilização de créditos de terceiros – alínea *a* do inc. II -, tem-se que estes, mesmo antes da inclusão do § 12 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, já não poderiam ser aproveitados para fins de compensação, conforme visto no item 3.4.4.2.

O mesmo ocorre quanto ao crédito-prêmio de IPI (alínea *b* do inc. II), pois nesta hipótese não se está diante de pagamento a maior ou indevido de tributo. Na verdade, o crédito-prêmio é um benefício fiscal para fomentar as exportações brasileiras, a ser utilizado na forma prevista na legislação. Sendo assim, por não se tratar de indébito, sua compensação jamais foi autorizada

pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, na medida em que, vale lembrar, esta permite a compensação de débitos fiscais com créditos decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos administrados pela Receita Federal.

A situação é a mesma quanto aos créditos decorrentes de títulos públicos – alínea *c* do art. 74 da Lei nº 9.430/96 -, que, não sendo tributo, jamais foram passíveis de compensação no regime da Lei nº 9.430/96.

Por fim, a vedação aos créditos de tributos não administrados pela Receita Federal, prevista na alínea *e* do inc. II, já decorre diretamente do *caput* do art. 74, de modo que sua compensação nunca foi autorizada pela Lei nº 9.430/96, mesmo antes da inclusão do § 12 pela Lei nº 11.051/04.

Neste contexto, se em todos casos acima a compensação já não seria permitida pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, qual foi a razão, então, de sua inclusão no § 12?

A resposta é simples: a compensação de tais créditos passou a ser considerada não declarada, deixando de gerar os efeitos próprios das compensações regulares efetuadas pelos contribuintes⁴⁰³.

Quanto à vedação à compensação dos créditos judiciais antes do trânsito em julgado, tem-se que, antes da Lei nº 11.051/04, estes poderiam ser compensados, caso houvesse autorização judicial (vide item 3.4.9). No entanto, a partir da inclusão da alínea *d* ao inc. II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, esta compensação está definitivamente vedada por opção do legislador.

Quanto aos créditos decorrentes de inconstitucionalidade de lei, a alínea *f* do inc. II procura impedir a compensação de tributos considerados inconstitucionais pelos contribuintes, antes que estes obtenham decisão judicial a seu favor, ou, então, que haja decisão do Supremo Tribunal Federal com efeito *erga omnes* (seja em ADIN ou em controle difuso seguido de Resolução do Senado).

⁴⁰³

Deve ser lembrado que a compensação considerada não declarada permitia a cobrança imediata do débito compensado, sem a possibilidade de instauração da discussão administrativa (manifestação de inconformidade), a suspender a exigibilidade do débito compensado. No entanto, de acordo com a redação atual da IN nº 900/08, a compensação não declarada demandará a lavratura de lançamento de ofício para exigência do débito objeto da compensação, e, contra este lançamento, caberá a apresentação de impugnação por parte do contribuinte.

A lógica desta vedação é a de que a declaração de inconstitucionalidade de lei é ato privativo do Poder Judiciário, de modo que a administração não poderia reconhecer, para fins de compensação, a legitimidade dos créditos do contribuinte decorrentes da eventual inconstitucionalidade de determinado tributo, sem que esta tenha sido declarada judicialmente.

Nestes casos, o contribuinte deverá buscar judicialmente o reconhecimento do indébito decorrente do tributo considerado inconstitucional, para, a partir daí, efetuar a compensação. Evidentemente, se a inconstitucionalidade da exação já foi reconhecida pelo Judiciário em decisão cujos efeitos alcancem todos os contribuintes (e.g. Súmula Vinculante), será desnecessária a prévia medida judicial específica para o sujeito passivo, na medida em que a autoridade administrativa não poderá deixar de reconhecer a existência do pagamento indevido.

4.4. Da impossibilidade de cumulação das regras dos regimes do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Conforme já foi visto, a compensação no âmbito federal foi inicialmente instituída pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, regime segundo o qual: a) o contribuinte poderia efetuar a compensação de forma direta por meio de registro em sua escrita fiscal; b) a compensação seria restrita a débitos e créditos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Posteriormente, foi instituído um novo regime de compensação, previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, específico para os tributos administrados para a Receita Federal e cujas características principais eram as seguintes: a) prévio requerimento à autoridade administrativa para a realização da compensação; b) possibilidade de compensação entre créditos e débitos de tributos de espécies diversas.

Importante lembrar que a instituição do regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 não extinguiu o regime anterior do art. 66 da Lei nº 8.383/91, de modo que passaram a coexistir ambos os regimes (o do art. 66 da Lei nº 8.383/91 aplicável para as compensações no âmbito das contribuições

administradas pelo INSS, e o do art. 74 da Lei nº 9.430/96 aplicado para as compensações no âmbito da Receita Federal).

Como se pode perceber, os regimes do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (em sua redação original) apresentavam, cada um, vantagens e desvantagens para os contribuintes. No primeiro – art. 66 – o contribuinte podia fazer o encontro de contas de modo direto, sem prévio requerimento, mas ficava limitado à compensação entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie. No segundo – art. 74 – o contribuinte poderia fazer o encontro de contas de tributos de espécies diversas, mas tinha que se submeter ao prévio requerimento administrativo.

Neste contexto, muitos contribuintes passaram a pretender a aplicação conjunta das características mais benéficas dos regimes previstos no art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96, de modo a criar um terceiro regime – fruto da consolidação dos dois anteriores – através do qual seria possível compensar tributos de espécies diferentes (característica do art. 74 da Lei nº 9.430/96) de forma direta, sem o prévio requerimento administrativo (característica do art. 66 da Lei nº 8.383/91).

Ocorre que esta combinação dos regimes jurídicos não nos parece possível, pois cada um deles tem características próprias, estabelecidas pelo legislador, que devem ser seguidas pelos contribuintes e pela administração pública.

Vale lembrar que o legislador tem plena liberdade para criar condições e restrições à compensação, podendo inclusive instituir regimes diversos a serem aplicados especificamente para determinados tipos de tributos.

Sendo assim, se o legislador ordinário delineou as condições de cada regime, tendo estabelecido exatamente o âmbito de aplicação de cada um deles, estes devem ser aplicados de forma integral, tal qual previsto em lei.

Do contrário, estar-se-ia criando um novo regime sem respaldo em lei, o que não pode ser feito pelo contribuinte, e nem mesmo pelo Poder Judiciário. É o que entende Leandro PAULSEN:

“Havendo diversos regimes legais de compensação, com características distintas (condições, limites, extensão, legitimidade), não há como o contribuinte pretender combinar os pontos que lhe sejam favoráveis de cada

um, pois tal implicaria criar, em juízo, sem lei autorizadora, um novo regime de compensação, violando o art. 170 do CTN.”

Este também foi o entendimento adotado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que em diversas oportunidades julgou não ser possível a combinação dos dois regimes legais⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ “Tributário. Compensação. Diferença entre os regimes da Lei nº 8.383, de 1991 e da Lei nº 9.430, de 1996. No regime da Lei nº 8.383 de 1991 (art. 66), a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independia, nos tributos lançados por homologação, de pedido a autoridade administrativa. Já no regime da Lei nº 9.433 de 1994 (art. 74), mediante requerimento do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal está autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis ‘para a quitação de quais tributos ou contribuições sob sua administração’ (Lei nº 9.430 de 1996). Quer dizer, a matéria foi alterada tanto em relação a abrangência da compensação quanto em relação ao respectivo procedimento, não sendo possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento à Fazenda Pública. Embargos de declaração rejeitados.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma, EDcl no REsp REsp 118570/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Publicado no DJ em 25.08.97)

5. REGIME JURÍDICO APLICÁVEL À COMPENSAÇÃO: LEI VIGENTE NO MOMENTO DO NASCIMENTO DO CRÉDITO OU LEI VIGENTE NO MOMENTO DO ENCONTRO DE CONTAS?

Conforme já se viu, a legislação federal que trata da compensação passou por diversas alterações em um curto período de tempo, havendo significativas mudanças quanto aos limites e procedimentos aplicáveis ao instituto.

Esta constante modificação legislativa acaba por criar situações jurídicas delicadas, como, por exemplo, a existência de um determinado regime na data em que realizado o pagamento a maior, e a existência de outro regime com características distintas no momento em que se realiza o encontro de contas.

Deste modo, é questão absolutamente relevante saber qual o regime jurídico aplicável à compensação: é o vigente no momento do nascimento do crédito em favor do contribuinte (indébito), ou é o vigente na data em que se realiza o encontro de contas (registro da compensação na declaração fiscal ou apresentação da declaração de compensação)?

A questão não é pacífica, havendo divergências tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Os que defendem que deve ser aplicada à compensação a lei vigente na data do nascimento do indébito, o fazem sob o argumento de que, ao efetuar o pagamento indevido, surge de forma imediata em favor do contribuinte o direito à compensação.

Deste modo, realizado o recolhimento indevido ou a maior, o contribuinte teria incorporado ao seu patrimônio jurídico o direito de compensar o indébito tal qual autorizado na legislação então em vigor, razão pela qual a aplicação da lei vigente no momento do pagamento indevido seria uma decorrência da proteção ao direito adquirido⁴⁰⁵.

Realmente, não se pode negar que o argumento é forte e impressiona.

⁴⁰⁵ Nesse sentido v. KRAKOWIAC, op. cit., p. 82.

No entanto, para o melhor exame da matéria, é preciso primeiro lembrar que o direito à compensação envolve um plexo de fatos, normas e relações jurídicas sobrepostas: a) a existência de um crédito em favor do contribuinte (pagamento indevido ou a maior); b) existência de um débito fiscal (crédito tributário) do contribuinte com a Fazenda Pública; e c) a legislação do ente federado a autorizar a compensação tributária.

De fato, ainda que o contribuinte venha a efetuar o recolhimento indevido de um tributo, não haverá direito à compensação sem que antes surja um débito fiscal (crédito tributário) contra o qual seus créditos possam ser imputados.

E isto decorre de uma realidade fática: se não houver uma dívida fiscal, o contribuinte jamais poderá efetuar a compensação.

Evidentemente, a inexistência de um débito fiscal (tributo devido), e conseqüentemente, a impossibilidade da realização da compensação, não significa que o contribuinte perderá o seu direito de recuperar o tributo pago indevidamente. Ao contrário, continuará intacto o seu direito à restituição do indébito, que poderá ser exercido pelos meios próprios (pedido administrativo de restituição ou ação judicial de repetição).

No entanto, repita-se, enquanto não houver um débito fiscal a ser extinto por meio do encontro de contas, não estará configurado para o contribuinte o direito à compensação.

Por outro lado, para que a compensação se realize, a legislação tributária federal exige ainda a prática de um ato concreto por parte do contribuinte, qual seja, o encontro de contas, seja via declaração de compensação (regime da Lei nº 9.430/96), seja via registro na declaração fiscal (regime da Lei nº 8.383/91).

Portanto, pode-se concluir que a compensação, no âmbito federal, requer o preenchimento de três requisitos: a) crédito em favor do contribuinte (indébito); b) crédito tributário em favor da Fazenda (débito fiscal); c) efetivação do encontro de contas na forma prescrita em lei (declaração de compensação ou registro em declaração fiscal).

Tudo isto foi dito para que se possa afirmar que do simples pagamento de tributo indevido não decorre, de forma instantânea, um direito de compensação a favor do contribuinte.

Na verdade, enquanto não houver um débito fiscal apto a ser compensado, haverá apenas expectativa de direito à compensação. E, mesmo que sobrevenha um débito fiscal, a compensação não se realizará até que o sujeito passivo efetue o encontro de contas na forma prevista na legislação.

Vale um exemplo: em um determinado mês, uma empresa efetua o recolhimento a maior de COFINS; no entanto, a empresa encerra suas atividades neste mesmo mês, deixando de praticar o fato gerador de qualquer tributo federal; nesta hipótese, apesar de ter um direito à restituição do indébito, não terá a empresa nenhum débito fiscal contra o qual poderá efetuar a compensação.

No caso do exemplo acima, a empresa tem direito à compensação do tributo recolhido indevidamente?

A resposta, no nosso entender, é negativa. Sem negar o direito do contribuinte à restituição do tributo indevido, o que existe, em relação à compensação, é mera expectativa de direito, que será confirmada em razão da inexistência de débito a ser compensado.

Por conta disto, já antecipamos nosso entendimento de que a legislação aplicável à compensação não pode ser a vigente no momento do nascimento do crédito em favor do contribuinte (indébito), visto que, até então, ainda não está plenamente configurado o direito à compensação.

Ricardo Mariz de OLIVEIRA, em sua obra “Fundamentos do Imposto de Renda”, faz um excelente estudo no qual se debruça sobre a questão da legislação aplicável ao aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado em exercícios anteriores, especialmente no que se refere à chamada “trava de 30%”.

De acordo com a legislação do imposto de renda, o contribuinte que apurar prejuízo fiscal em um determinado exercício poderá deduzir da base de cálculo do imposto apurado no exercício seguinte o prejuízo fiscal ocorrido no

período anterior. Mas, a partir da Lei nº 8.981/95, a legislação passou a limitar esta dedução em 30% por exercício (art. 58).

O ponto central da análise do referido autor é saber se a legislação aplicável a esta compensação do prejuízo fiscal é a legislação vigente no momento em que realizado o prejuízo fiscal ou se é a legislação em vigor no momento da dedução.

Como se percebe, apesar de não se tratar exatamente da compensação do indébito, o tema guarda semelhança com o objeto de nosso estudo, pois envolve a ocorrência de fatos sucessivos e a legislação a eles aplicável.

Ricardo Mariz de OLIVEIRA⁴⁰⁶ lembra que há situações em que a norma jurídica não incide sobre fatos isolados, mas sim sobre fatos complexos, que se decompõe em dois os mais fatos, instantâneos ou sucessivos. Nesta hipótese, é preciso aguardar que o último fato tenha ocorrido para que a norma possa incidir de forma correta:

“Outrossim, quando a situação fática descrita hipoteticamente na lei for composta por mais de um fato, a lei não incide quanto todos os fatos componentes desta hipótese legal não tiverem ocorrido atualmente. Sejam esses fatos de ocorrência simultânea ou não, faltando um deles, não há incidência da norma, da qual, portanto, não surtem nem direitos nem deveres. Em decorrência, a norma somente atua quando o último dos fatos nela previstos vier a ocorrer, nos casos em que eles se verifiquem em momentos diferentes. É assim, por exemplo, com a sucessão testamentária, que somente decorre da existência da ocorrência de dois fatos distantes no tempo, a outorga do testamento e a morte do testador.

OLIVEIRA demonstra também que a compensação de prejuízos fiscais envolve fatos complexos, quais sejam, a ocorrência do prejuízo fiscal em um período, e a apuração do lucro real no período-base posterior. Nesta linha, conclui que “antes de completada a hipótese fática ‘prejuízo fiscal anterior-lucro real posterior’, a situação prevista na lei não se materializa e não há incidência da norma. A consequência é não haver direito adquirido à compensação antes de ocorrer a obtenção do lucro.”⁴⁰⁷

Para demonstrar que não existe direito adquirido à compensação dos prejuízos fiscais antes que se apure lucro real em exercício posterior, o autor

⁴⁰⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Fundamentos do Imposto de Renda”. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 882.

⁴⁰⁷ Ibid. p. 883.

vai buscar no Direito Civil a noção de “direito futuro não diferido”, ou ainda, de “expectativa de direito”. Diz ele⁴⁰⁸:

“Nesta circunstância, é importante ter em mente o que dispunha o art. 74 do Código Civil de 1916:

‘Art. 74 – Na aquisição dos direitos se observarão estas regras:

III – Dizem-se atuais os direitos completamente adquiridos, e futuros os cuja aquisição não se acabou de operar.

Parágrafo Único – Chama-se diferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não diferido, quando se subordina a fatos ou condições falíveis.’

À luz destas definições, que não mais vigoram expressamente, mas que sendo meramente conceituais, subsistem de forma subjacente no ordenamento, no momento da ocorrência do prejuízo, ainda não estando completada a relação fática prejuízo fiscal-lucro real e sendo o lucro um fato futuro de acontecimento falível, não se dá a aquisição do direito, até porque não há direito completamente adquirido, cuja aquisição já tenha acabado de se operar e que o sujeito possa exercer, ou apenas tenha termo de exercício ou penda somente do arbítrio do sujeito, no linguajar do inciso III e do parágrafo único do art. 74 do Código Civil de 1916.

Ainda na terminologia desse velho dispositivo, o direito de compensação, antes da existência de lucro que possa absorver, é ‘direito futuro não diferido’, que se identifica com a dicção mais difundida de ‘expectativa de direito’.

Mutatis mutandis, o mesmo se passa com a compensação do indébito, que demanda a conjugação de fatos distintos que são a ocorrência do indébito (crédito para o contribuinte) e a apuração de um débito fiscal (crédito em favor da Fazenda).

Por isso, no nosso entender, não há que se falar em direito adquirido à compensação de forma imediata e instantânea tão logo se tenha efetuado o recolhimento indevido ou a maior, pois o ciclo de formação deste direito ainda não está completo.

Conseqüentemente, se o direito o ciclo de formação do direito à compensação não está completo com o simples recolhimento indevido, o fato é que não há direito adquirido a ser invocado para justificar a aplicação do regime jurídico vigente no momento do indébito⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ Ibid. p. 885

⁴⁰⁹ Ricardo Mariz Oliveira, após afastar a alegação de direito adquirido à compensação tão logo apurado o prejuízo fiscal, conclui que a legislação aplicável é aquela vigente no momento que a dedução é realizada pelo contribuinte:

“Portanto, em resumo:

- não há direito adquirido a regime jurídico ou à inalterabilidade das leis que regulamentam direitos enquanto estes ainda estejam em formação e não completamente adquiridos;

(...)

- somente há direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais a partir do encerramento do período-base em que houver lucro real suficiente e nos termos da lei

Isto ocorre porque, nos casos em que determinado direito ainda não está consolidado em razão da incoerência de determinados fatos necessários para sua aquisição, a superveniência de lei nova, a alterar o regime jurídico aplicável ao caso, pode inclusive afastar integralmente o referido direito que estava em vias de formação. Neste particular, deve ser lembrado que, se por um lado a Constituição Federal impede a lei de retroagir para modificar a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, a mera expectativa de direito não recebe esta mesma proteção do ordenamento jurídico⁴¹⁰.

que regular a obrigação tributária não qual a compensação será elemento da base de cálculo do respectivo imposto.” (Ibid., p. 890).

⁴¹⁰ Sobre expectativa de direito e a possibilidade de sua restrição por meio de lei superveniente, vale conferir o voto do Min. Celso Melo no RE nº 196140-6/PA:

“DIREITO ADQUIRIDO E CICLO DE FORMAÇÃO

- A questão pertinente ao reconhecimento, ou não, da consolidação de situações jurídicas definitivas há de ser examinada em face dos ciclos de formação a que esteja eventualmente sujeito o processo de aquisição de determinado direito.

Isso significa que a superveniência de ato legislativo, em tempo oportuno – vale dizer, enquanto ainda não concluído o ciclo de formação e constituição do direito vindicado – constitui fator capaz de impedir que se complete, validamente, o próprio processo de aquisição de direito (RTJ 134/112 – RTJ 155/621, v.g.), inviabilizando, desse modo, ante a existência de mera ‘spes juris’, a possibilidade de útil invocação da cláusula pertinente ao direito adquirido.

(...)

É de acentuar, no caso, que o ciclo de desenvolvimento e de integral realização da situação jurídica em questão compreendia dois elementos positivos causalmente vinculados, postos em relação de recíproca interação, sem que qualquer deles se revestisse de autonomia suficiente para ‘legitimar’, só por si, a definitiva consolidação do direito invocado pelo Sindicato ora recorrido. Se é inquestionável, no caso, a realização do primeiro elemento (a ocorrência de variação nominal do IPC), que se verificou ainda sob a égide da legislação derogada, não se revela menos evidente a circunstância de que o segundo e necessário elemento integrador desse ciclo – a efetiva prestação laboral no mês de Abril/90 – somente ocorreu quando não mais subsistia o regramento normativo legitimador do direito ao reajuste de salários.

Se é certo afirmar que o direito adquirido ‘é a conseqüência de uma lei, por via direta ou por intermédio de um fato idôneo’ (RUBENS LIMONGI FRANÇA, ‘Direito Intertemporal Brasileiro’, p. 445, 2ª ed., 1968, RT), não é menos correto acentuar, tendo presentes as circunstâncias deste caso, que o momento aquisitivo do direito vindicado – não fosse a intercorrente alteração legislativa – ter-se-ia consumado com a conjugação desses dois elementos essenciais já referidos: a ocorrência de variação nominal do Índice de Preços ao Consumidor, de um lado, e a efetiva prestação laboral no mês de Abril/90, à parte recorrente, de outro.

(...)

Revela-se de extrema pertinência ao caso o magistério de DONATO FAGGELLA, (‘Retroattività delle Leggi, p. 170/172, Torino, 1922, ‘apud’ Rubens Limongi França, ‘op. Cit.’, p. 462/463), para quem, no domínio de fatos complexos, compostos elementos distintos, tornar-se-ia imperioso observar que ‘(...) se esses elementos fossem destacados uns dos outros, não seriam idôneos a produzir efeitos jurídicos’ (grifei). Assim, e no plano estrito postulação deduzida pela parte recorrida – e para os fins perseguidos – nenhum relevo possuiria a ocorrência de variação cambial do IPC, sem a ulterior prestação laboral, da mesma forma que seria nula a eficácia da efetivação do trabalho, para efeito de reajuste pretendido, sem que este ‘prius’ necessário – a variação nominal do IPC – se tivesse concretizado.

(...)

Visto por outro aspecto, a conclusão pela existência de um direito adquirido à compensação, nos termos da lei vigente no momento do pagamento indevido, representaria na verdade a aceitação de um direito adquirido a um regime jurídico (aplicação de determinadas regras legais), o que fortemente rechaçado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴¹¹.

Enfim, como o direito adquirido (por inexistir) não justifica a aplicação da lei vigente no momento do pagamento indevido ou a maior, deve ser analisada então a aplicação da lei no momento do encontro de contas.

Para tanto, devemos lembrar que a compensação extingue o crédito tributário, sendo que, de acordo com a legislação federal, para que esta extinção via compensação ocorra, é preciso que o contribuinte realize um ato concreto de encontro de contas (declaração de compensação ou registro da compensação nas declarações fiscais). Não custa repetir, ao contrário do que ocorre na compensação legal regida pelo Código Civil, a simples coexistência de créditos e débitos entre o contribuinte e a Fazenda Pública não é suficiente para que ocorra a extinção mútua das dívidas.

Daí a conclusão de que o encontro de contas, representado pela declaração de compensação (no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96) ou pelo

A mera expectativa de direito – tal como a que emerge da situação em que se acham os representados pelo Sindicato recorrido – não constitui situação oponível a terceiros nem pode ser invocada para impedir que o Estado desempenhe uma de suas típicas funções jurídico-institucionais: a função de legislar. A alteração legislativa de diretrizes e critérios de política salarial, desde que não colha situações jurídicas definitivamente consolidadas (como sucede no caso), não se caracteriza, em princípio, como ato concretizador de transgressão ao texto constitucional.

(...)

O fato irrecusável é um só: enquanto em processo de constituição, porque não concluído o ciclo de formação do direito à reposição postulada, não se achava delineado, em sua integralidade, um quadro de verdadeira aquisição de direitos, tudo a refletir, no contexto da presente causa, a ocorrência de simples expectativa de direito, que não representa, por traduzir mera 'spes juris', qualquer obstáculo jurídico-constitucional oponível ao Estado." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 196140, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, Publicado no DJ em 25/08/2006)

⁴¹¹ "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REGIME JURÍDICO. DIREITO ADQUIRIDO. VANTAGEM. A jurisprudência desta Corte está pacificada no sentido de que, ante a ausência de direito adquirido a regime jurídico, é legítimo que lei superveniente desvincule, para o futuro, o cálculo da vantagem incorporada dos vencimentos do cargo em comissão outrora ocupado pelo servidor, respeitada a irredutibilidade de vencimentos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 602147 AgR/AM, Primeira Turma, Rel. Eros Grau, Publicado no DJ em 04/06/2010)

registro na declaração fiscal (no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91), é ato indispensável para a efetivação da compensação.

Neste contexto, se é o encontro de contas o ato que da concretude à compensação, esta estará vinculada a legislação que estiver em vigor no momento da realização deste ato jurídico.

De fato, para que se possa extinguir o débito fiscal por meio da compensação, é preciso que se observe a lei vigente no momento em que esta extinção é pleiteada pelo contribuinte através do encontro de contas. Do contrário, em caso de alteração legislativa entre a data do surgimento do indébito e a data do nascimento do débito fiscal (crédito tributário), estar-se-ia a aplicar lei já revogada para extinção de um tributo cujo fato gerador se realizou após a revogação da referida lei⁴¹².

Foi partindo desta premissa que o Supremo Tribunal Federal decidiu que deveria ser observado o limite de 30% para a compensação das contribuições previdenciárias nos casos em que o encontro de contas se realizou após a Lei nº 9.129/95 (que instituiu o referido limite), ainda que o crédito do contribuinte utilizado na compensação fosse decorrente de pagamento indevido realizado antes da referida lei. Para a Primeira Turma do STF, no RE nº 254459/SC⁴¹³, se o débito fiscal quitado pela compensação (crédito tributário) se constituiu após a lei que fixou o limite para a compensação das contribuições

⁴¹² “Pois bem: no julgamento com a ementa acima transcrita, o rel. Min. Ilmar Galvão considerou que a lei a ser aplicada é aquela que regula a extinção do crédito tributário liquidado mediante compensação, e não a lei que trata da compensação no momento anterior ao pagamento indevido que originou o indébito a compensar. Se o fato gerador do crédito tributário liquidado mediante compensação é posterior à nova lei, esta é que deve ser aplicada à compensação (vale dizer, liquidação) do crédito da Fazenda Pública. A nosso ver, a melhor interpretação é a do STF porque, num primeiro momento, quando pago indevidamente o tributo, o que surge é somente direito à repetição do indébito, a ser feita mediante restituição ou compensação. (...) a compensação somente pode ser efetuada conforme a lei que a regulamenta. Não é aquela que originou o indébito, mas a do momento da compensação, ou seja, a lei do segundo momento definido no início.” (LOPEZ e ASSIS, op. cit., p. 103/104)

⁴¹³ “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. PAGAMENTO INDEVIDO. CRÉDITO UTILIZÁVEL PARA EXTINÇÃO, POR COMPENSAÇÃO, DE DÉBITOS DA MESMA NATUREZA, ATÉ O LIMITE DE 30%, QUANDO CONSTITUÍDOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.129/95. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. Se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posto aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso não conhecido.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 254459/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10.08.00)

previdenciárias, sua extinção, seja através da compensação ou por qualquer outro meio, deverá observar a lei vigente no momento em que tal extinção ocorrer.

Adotando o mesmo raciocínio, Leandro PAULSEN⁴¹⁴ também conclui que o regime jurídico a ser adotado na compensação é o vigente na data em que realizado o encontro de contas:

“Tratando-se de um instrumento para a extinção de créditos tributários relativos a tributos efetivamente devidos, aplica-se a lei vigente por ocasião do exercício da compensação pelo titular do crédito. Assim, independentemente da data do indébito, ou da sua razão, a compensação deveria observar a lei vigente quando da sua realização. (...) Ademais, não se pode pensar em compensação senão em face do débito a ser compensado e do momento do encontro de contas. Na compensação, está-se extinguindo um crédito tributário (débito do contribuinte). Este é o fenômeno jurídico, ainda que, pela utilização do seu crédito, tenha o contribuinte simultaneamente se ressarcido de um anterior indébito. Pensar na compensação focando no indébito não se afeiçoa à natureza do instituto.”

Quanto à jurisprudência do STJ sobre o tema, tem-se que esta tem oscilado consideravelmente.

Em um primeiro momento, ao analisar a questão da restrição introduzida pela Lei nº 9.250/95, que exigia a identidade de destinação constitucional dos créditos e débitos para fins de compensação, a Corte entendeu ser aplicável a lei vigente no momento do encontro de contas, como se pode confirmar no REsp 244418/PR⁴¹⁵.

Posteriormente, ao examinar a questão da aplicação do limite de 30% criado pela Lei nº 9.129/95 para a compensação de contribuições previdenciárias, a Corte passou a entender que o contribuinte tinha direito a efetuar a compensação sem os limites fixados pela lei, caso o recolhimento indevido tivesse sido efetuado antes de sua vigência. Neste caso, privilegiou-se a lei vigente no momento do nascimento do crédito por conta da proteção ao direito adquirido, como se pode verificar no EREsp nº 164739/SP, julgado em novembro de 2000⁴¹⁶.

⁴¹⁴ PAULSEN, op. cit., p. 1123

⁴¹⁵ “(...) A lei aplicável, na compensação, é a vigente na data de encontro dos créditos e débitos, incidindo as limitações nela imposta a partir de sua publicação. Recurso do INSS parcialmente provido e recurso de Foto Rudy Ltda. e Outros provido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 244418/PR, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, publicado no DJ em 12/06/2000)

⁴¹⁶ “TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO LEGAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Esta mesma linha, de adotar a legislação vigente na data do nascimento do crédito, tem sido aplicada pelo STJ em relação à questão do prazo para repetição/compensação do art. 168, I e sua modificação pela LC nº 118/05. Com efeito, após entender ser inconstitucional a aplicação retroativa do novo prazo de cinco anos a contar da data do pagamento indevido fixado pela referida lei complementar, a Corte entendeu que o prazo de dez anos a contar do fato gerador do tributo recolhido indevidamente (pela adoção da tese dos “5 +5”) deve ser aplicado aos pagamentos efetuados antes da vigência da LC nº 118/05. Ou seja, novamente privilegiou-se a lei vigente na data do nascimento do indébito⁴¹⁷.

Contudo, sem embargo de continuar aplicando o entendimento acima acerca do prazo do art. 168, I do CTN e sua modificação pela LC nº 118/05, há recentes julgados do STJ no sentido de que se aplica à compensação a lei vigente no momento do encontro de contas. É o que concluiu a Primeira Seção no recente REsp nº 977083/RJ, julgado em abril de 2010⁴¹⁸.

1. As limitações das Leis ns. 9.032/95 e 9.129/95 só incidem a partir da data de sua vigência.

2. Os recolhimentos indevidos efetuados até a data da publicação das leis em referência não sofrem limitações.

3. Embargos de divergência rejeitados..” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REsp nº 164739/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12.02.2001)

⁴¹⁷ “5. Conseqüentemente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1002932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, publicado no DJe em 18/12/2009.)

⁴¹⁸ “TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. “MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE”. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NO MOMENTO DO ENCONTRO DE CONTAS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PRECEDENTES.

1. O processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, sendo vedada a apreciação de eventual “pedido de compensação” ou “declaração de compensação” com fundamento em legislação superveniente. Precedente: REsp 488.992/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJU de 07.06.04

2. Em consequência, o marco a ser considerado na definição das normas aplicáveis na regência do “recurso de inconformidade” é a data em que protocolizado o pedido de compensação de crédito com débito de terceiros, o que, na hipótese, deu-se em 15 de fevereiro de 2001 e 14 de março de 2001.

(...)

A nosso ver, o entendimento correto é o que pugna pela aplicação da lei vigente ao tempo do encontro de contas, pois não há que se falar em direito adquirido à compensação tão logo o recolhimento indevido tenha sido realizado, assim como porque a extinção do crédito tributário (débito fiscal) deve observar as condições legais vigentes no momento em que essa extinção venha a ocorrer.

Em síntese, nos parece irrelevante para fins de compensação o regime jurídico em vigor no momento em que se efetuado o pagamento indevido, pois o regime jurídico a ser aplicado – com suas condições e restrições – será aquele que estiver vigente no momento em que a compensação é realizada.

Do contrário, por exemplo, para os contribuintes que efetuaram recolhimentos indevidos antes da Lei nº 8.383/91, que introduziu a compensação no âmbito federal, não seria autorizada a compensação do indébito, já que, ao tempo do nascimento de seu crédito, não havia autorização legal para a compensação.

Por outro lado, caso as leis que atualmente autorizam a compensação venham a ser revogadas, o contribuinte, ainda que tenha efetuado pagamento indevido de tributo em período no qual a compensação era autorizada, não poderá efetuar o encontro de contas, pois, no momento em que seria realizado o encontro de contas, não mais existiria a previsão da utilização da compensação para fins de extinção do crédito tributário.

Por último, deve ser destacado que, uma vez efetuado o encontro de contas, as modificações legislativas posteriores em nada irão modificar o cenário jurídico da compensação já realizada.

É que, neste caso, o encontro de contas realizado pelo contribuinte representará um ato jurídico perfeito, que não poderá ser alterado por lei superveniente, por expresse mandamento constitucional⁴¹⁹.

6. Embargos de divergência providos.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp nº 977083/RJ, Primeira Seção, Rel. Castro Meira, DJ 10.05.10)

⁴¹⁹ “Art. 5º. XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

6. AÇÃO JUDICIAL E COMPENSAÇÃO.

6.1. Ação Judicial para declarar o direito à compensação.

Já vimos no item 3.2 deste trabalho que o contribuinte, tendo efetuado pagamento indevido ou a maior de tributo, poderá optar por dois caminhos diferentes: a) efetuar pedido administrativo de restituição, ou, ainda, efetuar a compensação direta; ou b) ajuizar uma ação de repetição/compensação, na qual pleiteia o reconhecimento do crédito decorrente do pagamento indevido.

Não obstante, há situações em que o contribuinte deverá buscar uma tutela judicial prévia para a realização da compensação.

É o caso, por exemplo, das compensações que envolvem créditos de tributos considerados inconstitucionais pelo contribuinte, salvo se tal inconstitucionalidade já tiver sido declarada em sede de controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, ou então, se houver Resolução do Senado⁴²⁰ retirando a eficácia da norma declarada inconstitucional pela referida Corte.

De fato, enquanto a lei que estabelece a exigência do tributo não for declarada inconstitucional, este permanecerá devido, ainda que o contribuinte discorde da validade do pagamento. E esta situação não se altera ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha declarado a inconstitucionalidade do tributo em sede de recurso extraordinário.

Isto porque, de acordo com o sistema brasileiro de controle da constitucionalidade das normas, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, quando proferidas em sede de controle difuso, alcançam apenas as partes envolvidas no processo, motivo pelo qual o tributo continuará sendo devido por todos os demais contribuintes, a menos que o Senado venha

⁴²⁰ Sobre o tema Luís Roberto Barroso explica que “embora a matéria suscite ampla controvérsia doutrinária, afigura-se fundada em melhor lógica e em melhores argumentos a atribuição de efeitos *ex tunc* à suspensão do ato normativo pelo Senado” (BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 111), donde se conclui pela possibilidade de repetição dos valores pagos em razão do tributo declarado inconstitucional pelo STF que tenha a eficácia suspensa por Resolução do Senado.

a retirar a eficácia da Lei por meio de Resolução, ou, então, seja editada uma Súmula Vinculante pelo STF.

Atenta a esta realidade o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a vedar expressamente a compensação quando os créditos do contribuinte se fundamentem em inconstitucionalidade do tributo, ressalvando-se os casos de declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado, de Resolução do Senado, Súmula Vinculante e ação judicial própria do contribuinte.

Evidentemente, se já houver declaração de inconstitucionalidade do tributo com efeitos *erga omnes*, não será necessário que o contribuinte ingresse com a ação judicial própria, já que o Fisco não poderá recusar a compensação efetuada pelo contribuinte, salvo por questões de outra natureza (não comprovação dos pagamentos indevidos, decadência dos créditos, etc.).

Como se nota, nos casos em que os créditos do contribuinte envolvam questões de inconstitucionalidade da lei que exige o tributo, será necessária prévia ação judicial para reconhecimento do indébito e do direito de efetuar a compensação, sob pena desta ser considerada não declarada pela autoridade fiscal.

Mas há outros casos em que, apesar da compensação não ser vedada pela legislação, é altamente recomendável que o contribuinte busque o prévio reconhecimento judicial de seu crédito.

É o que ocorre nas hipóteses em que o contribuinte e o Fisco diverjam a respeito de determinada norma de tributação, e, conseqüentemente, sobre a existência de pagamentos indevidos relacionados a tal tributo. Nestas situações, caso o contribuinte efetue a compensação direta (e a lei o autoriza a fazê-lo), esta certamente será indeferida pela Receita Federal, o que implicará aplicação de multa, problemas com a sua regularidade fiscal, etc.

Portanto, como se pode perceber, apesar da sistemática da compensação federal autorizar a compensação direta por conta e risco do contribuinte, há diversas situações em que os contribuintes se socorrem ao Poder Judiciário para que este reconheça previamente a existência de pagamentos indevidos bem como o direito de efetuar a compensação.

Diante desta realidade, algumas questões que envolvem a compensação decorrente de ação judicial prévia devem ser analisadas, como será feito abaixo.

6.1.1. Prazo para o ajuizamento e conteúdo do pedido da ação.

Ao examinarmos o art. 168 do CTN⁴²¹, no item 3.2.2, demonstramos que o prazo nele previsto se aplica para: a) o pedido administrativo de restituição; b) a compensação direta efetuada na via administrativa; e c) o ajuizamento da ação judicial que pleiteie a repetição/compensação do indébito.

Deste modo, optando o contribuinte pelo ajuizamento da ação judicial prévia, deverá fazê-lo no prazo prescricional do art. 168 do CTN, qual seja, cinco anos a contar do pagamento (LC nº 118/05).

Na ação de repetição, o contribuinte deduzirá as razões pelas quais entende ter efetuado pagamento indevido de tributo, de modo a requerer que o Poder Judiciário reconheça a existência do indébito. Se a sua opção for pela devolução por meio de precatório, terá ele que liquidar na ação judicial o montante a ser devolvido, fazendo prova dos valores indevidamente recolhidos.

Por outro lado, o contribuinte, ao invés de pedir a repetição do indébito, poderá buscar no Judiciário o direito de compensar o tributo recolhido indevidamente. Para esta finalidade, poderá ser utilizado o mandado de segurança, pois, conforme a Súmula nº 213 do STJ, “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.”

Note-se que o pedido a ser feito na ação é para que seja declarado o direito à compensação, razão pela qual não há necessidade de liquidação dos valores a serem compensados, pois isto será feito no momento do encontro de

⁴²¹ “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#))

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

contas a ser realizado administrativamente pelo contribuinte após o trânsito em julgado.

Conseqüentemente, a princípio, não é necessário fazer prova do pagamento indevido⁴²².

No entanto, apesar de não ser necessário fazer prova de todos os recolhimentos indevidos efetuados pelo contribuinte (como foi dito, na ação não serão liquidados os valores a serem compensados, mas apenas se declarará o direito à compensação), nos parece importante que o contribuinte faça, na petição inicial, prova de que o sujeito passivo efetivamente realizou pagamentos indevidos, para que fique perfeitamente caracterizado o seu interesse de agir para a propositura da ação⁴²³. Note-se que o caso não é de comprovação de todo o indébito, mas apenas demonstrar que efetivamente o autor recolheu tributo indevidamente, de modo que não se está a ajuizar a medida judicial contra lei em tese.

Outrossim, ao declarar o direito à compensação, caberá ao Poder Judiciário, além do exame quanto à existência ou não de pagamentos indevidos aptos a serem compensados (fazendo-se aqui inclusive o exame de eventual prescrição dos créditos), definir os critérios que deverão ser aplicados

⁴²² “Prova do pagamento indevido: Desnecessidade para o reconhecimento do direito. Será desnecessário porque cabe ao contribuinte a apuração e realização da compensação, submetendo-se a posterior fiscalização.” (PAULSEN, op. cit., p. 1143)

⁴²³ “PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. DIVERGÊNCIA COMPROVADA. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

(...)

2. Ainda que o mandado de segurança possa ser utilizado para pleitear compensação tributária (Súmula 213/STJ), tal circunstância não exime o impetrante de fazer prova pré-constituída do direito que entende ser líquido e certo. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 848.513/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, 14.12.06; RMS 18.790/MT, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 07.11.06; AgRg no REsp 861.561/SP, desta relatoria, DJU de 16.10.06.

3. Embora não seja necessária a juntada de todas as guias de recolhimento do tributo que se pretende compensar, é preciso fazer prova, pelo menos inicial, de que algum pagamento indevido foi realizado, sob pena de estar-se discutindo direito apenas em tese, o que evidentemente não se coaduna com a natureza do mandado de segurança, que se presta a afastar ato ilegal concreto ou iminente.

4. A juntada de pelo menos uma guia paga serve para demonstrar a existência do pagamento indevido, pressuposto lógico da compensação, não sendo necessária a juntada de todas as guias porque não se pretende a compensação de valores certos, mas apenas o reconhecimento do direito em tese de compensar, a ser realizado no regime de homologação.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.” (BRASIL, Superior Tribunal De Justiça. Segunda Turma Turma. REsp nº 1.099.228/SP, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 04/03/2009).

à compensação, como regime jurídico, índices de correção monetária, incidência de juros, etc.

De todo modo, repita-se, como a ação judicial não se destina a realizar a compensação, e sim à declaração do direito do contribuinte de efetuar-la, nela não se faz nenhum tipo de encontro de contas⁴²⁴.

O encontro de contas, e, conseqüentemente, a extinção do débito fiscal, será efetuado pelo contribuinte na via administrativa, através da declaração de compensação (se o regime for o do art. 74 da Lei nº 9.430/96), ou, ainda, pelo registro na declaração fiscal própria (se o regime for o do art. 66 da Lei nº 8.383/91). E, feito o encontro de contas, caberá à autoridade fiscal examinar a regularidade da compensação, para confirmar ou não a extinção do crédito tributário.

Porém, uma vez declarado judicialmente o direito à compensação, assim como os critérios que deverão ser nela adotados, a autoridade fiscal não poderá deixar de acatar a compensação efetuada pelo contribuinte, salvo se houver divergência quanto ao montante do crédito utilizado.

Por fim, deve-se lembrar que, feita a opção pela ação judicial prévia para fins de declaração do direito à compensação, será necessário aguardar o trânsito em julgado para que a compensação possa ser efetuada, por força do art. 170-A do CTN (vide item **3.4.9.1**). Ademais, caso a compensação seja realizada no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação transmitida antes do trânsito julgado será considerada não declarada, para todos os fins (art. 74, § 12, d).

⁴²⁴ “PROCESSO CIVIL. COMPENSAÇÃO NA FASE EXECUTÓRIA. LEI Nº 8.383/91. POSSIBILIDADE. RECURSO NÃO CONHECIDO.

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

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

(...)

III - V - Recurso especial não conhecido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, RESP nº 166399/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 16.11.1998).

6.1.2. Da habilitação do crédito decorrente de decisão judicial (no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96) e do prazo para efetivação da compensação.

Ocorrido trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece a existência do indébito e declara o direito do contribuinte à compensação do indébito, este deverá, então, efetuar a compensação perante a administração.

Se o caso for de compensação de contribuições previdenciárias, esta será feita no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, e não há maiores formalidades: o contribuinte registrará em sua declaração fiscal (GFIP) o encontro de contas, como meio de extinção do crédito tributário do período.

Efetuada a compensação na declaração fiscal, o Fisco terá o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador do débito compensado, para analisar a regularidade do encontro de contas, e, caso entenda que os créditos utilizados pelo contribuinte não são suficientes para a quitação do débito compensado, deverá promover o lançamento de ofício.

No entanto, se a compensação envolver tributos administrados pela Receita Federal e que estão sob o regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a Instrução Normativa nº 900/08 exige que o contribuinte promova a prévia habilitação dos créditos, como condição prévia à transmissão das declarações de compensação. Veja-se o seu art. 71:

“Art. 71. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento e o pedido de reembolso somente serão recepcionados pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo VIII, devidamente preenchido;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

III - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução ou cópia da petição de renúncia à execução do título judicial protocolada na Justiça Federal;

IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembléia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

VI - cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante, na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo; e

VII - procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado, na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação.”

O primeiro ponto que deve ser destacado é que este prévio procedimento de habilitação do crédito decorrente de decisão judicial não tem previsão em lei, sendo uma criação originária da IN/SRF nº 600/05, repetida na IN/RFB nº 900/08.

Esta habilitação do crédito decorrente de ação judicial deverá ser requerida pelo contribuinte, e tem por objetivo permitir que a Receita Federal confirme a existência do trânsito em julgado, o objeto da ação, assim como a titularidade dos créditos que serão utilizados nas futuras compensações.

Outra importante função da habilitação judicial é impedir que o contribuinte se aproveite duplamente do crédito reconhecido judicialmente, através da execução da sentença que reconhece o indébito (precatório), e através da compensação, ou, ainda, do pedido de restituição administrativa valores recolhidos indevidamente⁴²⁵.

Para tanto, exige-se que o pedido de habilitação seja instruído com uma série de documentos, entre eles o comprovante de desistência ou renúncia da execução da sentença transitada em julgado.

Deve ser ressaltado que a habilitação do crédito judicial representa uma simples etapa formal para a realização futura das compensações, sendo que

⁴²⁵ “Ainda que o procedimento de habilitação do crédito reconhecido por decisão judicial não tenha previsão legal, a sua instituição justifica-se como forma de impedir que um mesmo contribuinte aproveite um crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado mediante pedidos de expedição de precatório e de compensação cumulativamente.” (CEZAROTI, Guilherme. “Crédito Tributário decorrente de decisão transitada em julgado. Compensação. Prazo prescricional.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 139, abril/2007, p. 45)

nesta etapa não há nenhum juízo de valor por parte da Receita Federal a respeito do crédito habilitado pelo contribuinte.

Na verdade, cumprida a formalidade e apresentados os documentos necessários à comprovação do trânsito em julgado (certidão de inteiro teor do processo), da titularidade do crédito (apresentação de contrato social e dos atos de modificação societária, se existente), e da renúncia à execução da sentença, a autoridade fazendária proferirá o ato de habilitação do crédito, sem fazer nenhum tipo de apuração ou questionamento sobre sua validade⁴²⁶.

E tanto é assim que o fato da Receita Federal ter efetuado a habilitação prévia do crédito não significa que esta reconhece a sua regularidade ou existência. Ao contrário, após efetuada a transmissão da declaração de compensação pelo contribuinte (que só pode ser feita depois da habilitação do crédito), a autoridade fiscal poderá deixar de homologar a compensação caso entenda, por exemplo, que o contribuinte apurou crédito maior do que o efetivamente existente (seja por simples erro de cálculo, ou pela aplicação de critério de atualização equivocado).

Em outras palavras, o ato de habilitação não representa uma aprovação antecipada do crédito do contribuinte, até mesmo porque, repita-se, nesta etapa do procedimento não se faz nenhum juízo de valor sobre a qualidade ou

⁴²⁶ “Art. 71. § 4º O pedido de habilitação do crédito será deferido pelo titular da DRF, Derat ou Deinf, mediante a confirmação de que:

I - o sujeito passivo figura no pólo ativo da ação;

II - a ação tem por objeto o reconhecimento de crédito relativo a tributo administrado pela RFB;

III - houve reconhecimento do crédito por decisão judicial transitada em julgado;

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

V - na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses de crédito amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial ou a comprovação da renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas e dos honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

§ 5º Será indeferido o pedido de habilitação do crédito nas seguintes hipóteses:

I - as pendências a que se refere o § 2º não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou

II - não forem atendidos os requisitos constantes do § 4º”. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 900 de 30.12.2008)

validade dos créditos⁴²⁷. Apenas se verifica a regularidade formal da documentação referente à ação judicial, conforme demonstrado acima.

Por isso, nos parece que a habilitação não traz nenhum prejuízo ao contribuinte, sendo antes um simples procedimento formal que pode ser tratado por ato infra-legal.

No entanto, deve ser registrada a existência de decisões judiciais isoladas no sentido de que a exigência de prévia habilitação do crédito decorrente de ação judicial seria ilegal, pois: a) não há previsão em lei para tal procedimento; b) estaria em desconformidade com o regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação dada pela Lei nº 10.637/02), pois implicaria o restabelecimento da sistemática original da Lei 9.430/96, que exigia prévia autorização do Fisco para que a compensação fosse realizada, ao passo que no regime atual esta prévia autorização administrativa está dispensada.

Porém, como já dissemos, não vemos na habilitação do crédito judicial nenhum ato de autorização do Fisco; pelo contrário, não há qualquer exame a respeito da validade dos créditos, de modo que, cumpridas as formalidades pelo contribuinte (que são meramente documentais), a habilitação será necessariamente efetuada. Por esta razão, não nos parece que a habilitação viole o regime atual da compensação previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 10.637/02).

Questão relevante é saber qual o prazo de que dispõe o contribuinte para efetuar a compensação, no caso de crédito decorrente de ação judicial transitada em julgado.

Inicialmente, é preciso retomar ao que já foi trabalhado nos itens 3.2 e 3.2.1, no sentido de que, contra o ajuizamento da ação que pleiteia a repetição do indébito ou a declaração do direito de compensação, corre prazo prescricional de cinco anos, nos termos do art. 168, I do CTN. Quanto ao termo inicial, a jurisprudência do STJ era no sentido de que o prazo de cinco anos começaria a correr após a homologação tácita do pagamento indevido (cinco

⁴²⁷ “Art. 71. § 6º O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso nem alteração do prazo prescricional quinquenal do título judicial referido no inciso IV do § 4º. (IN nº 900/08)”.

anos após o fato gerador do débito pago indevidamente), de modo que o prazo total seria de dez anos a contar do fato gerador (tese dos “cinco + cinco”). Atualmente, este entendimento foi superado pela LC nº 118/05, que fixa o termo inicial do prazo de cinco anos do art. 168, I do CTN na data do pagamento indevido ou a maior efetuado pelo contribuinte.

Uma vez ajuizada a ação para o reconhecimento do indébito e a declaração do direito à compensação, dentro do prazo do art. 168, I do CTN, o contribuinte, caso saia vitorioso da lide, terá que promover o encontro de contas na via administrativa.

Ocorre que não há no Código Tributário Nacional, e nem em qualquer outra lei tributária, dispositivo que estabeleça prazo para a efetivação da compensação decorrente de ação judicial.

Por outro lado, a compensação, nesta hipótese, é um desdobramento da decisão judicial, de modo que pode ser compreendida como uma execução de sentença⁴²⁸.

De fato, se o pedido da ação é para que seja reconhecido o direito creditório e declarado o direito à compensação, a efetividade da tutela judicial ocorrerá quando a parte efetuar o encontro de contas. Lado outro, a compensação realizada pelo contribuinte encontra respaldo justamente na sentença judicial transitada em julgado.

Neste contexto, nos parece evidente que a compensação administrativa decorrente de autorização judicial expressa é efetivamente uma execução da decisão judicial, com a peculiaridade de ser efetuada fora dos autos. Confirmando esta assertiva, deve ser lembrado que um dos requisitos para a habilitação prévia do crédito judicial exigido pelo art. 71, § 1º, III da IN nº 900/08 é justamente a comprovação da desistência da execução judicial da sentença, e tal exigência decorre do fato de que a declaração de compensação e o

⁴²⁸ “Além disto, a apresentação deste pedido (pedido administrativo de compensação) caracteriza-se como execução do julgado, nos termos do art. 617 do Código de Processo Civil. Cumpre apenas fazer a ressalvada que é questão pacífica na jurisprudência que o pedido de compensação de crédito tributário reconhecido por decisão judicial é forma de execução do julgado.” (CEZAROTI, op. cit., p. 48)

pedido administrativo de restituição representam verdadeira execução do julgado.

Por conta disto, pensamos que, considerando-se a compensação como uma execução indireta – por ser feita fora dos autos - da sentença judicial, o prazo para sua realização deverá ser o mesmo prazo de que dispõe o autor para a execução da sentença.

Apesar do Código de Processo Civil também não fixar prazo para execução de sentença, existe o entendimento tradicional e pacífico do Supremo Tribunal Federal, através de sua Súmula nº 150, no sentido de que “prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação”. Tal prazo, diga-se, apesar de decorrer de construção jurisprudencial, é amplamente aceito na doutrina⁴²⁹ e na jurisprudência⁴³⁰.

Já o prazo para que o contribuinte ajuíze a ação de repetição/compensação, como visto acima, é de cinco anos, nos termos do art. 168 do CTN.

Sendo assim, fixando-se o termo inicial do prazo para execução na data do trânsito em julgado de decisão judicial, e aplicando-se o prazo previsto no art. 168 do CTN, chega-se a conclusão de que o prazo de que dispõe o

⁴²⁹ “Muito se tem controvertido na doutrina sobre qual seria o prazo prescricional após a sentença condenatória, ou seja, sobre o prazo de prescrição da execução. A jurisprudência, hoje, no entanto, é pacífica: ‘prescreve a ação no mesmo prazo de prescrição da ação’ (STF, súmula nº 150).” (THEODORO JÚNIOR, HUMBERTO. “Processo de Execução”, 22ª ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2004, p. 254.)

⁴³⁰ “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. INÍCIO. TRÂNSITO EM JULGADO. SENTENÇA. SÚMULA Nº 150/STF. APLICAÇÃO. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. REJULGAMENTO DA CAUSA. INVIABILIDADE.

1. Não há omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada.

2. A orientação assente neste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que ocorre a prescrição para intentar a ação de execução no prazo de 5 (cinco) anos após o trânsito em julgado da sentença proferida no processo de conhecimento, em consonância com a Súmula n.º 150 do Supremo Tribunal Federal.

3. Em virtude da autonomia do processo de execução em relação ao processo de conhecimento, a referida Súmula n.º 150/STF estabelece idêntico prazo prescricional da ação de conhecimento para o processo de execução, que, no caso dos autos, é de cinco anos, não sendo aplicável o prazo pela metade, como prescreve o Decreto n.º 20.910/32, para ações ajuizadas contra a Fazenda Pública.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EDcl no AgRg no Ag nº 1267054/RS, Sexta Turma, Rel. Min. O.G. Fernandes, Publicado no DJ em 02.08.10)”

contribuinte para realizar as compensações administrativas é de cinco anos a contar do trânsito em julgado⁴³¹.

Nesta linha, o inc. IV do § 4º do art. 71 da IN/RFB nº 900/08 estabelece que o pedido de habilitação deve ser protocolado no prazo de cinco anos a contar do trânsito em julgado.

Mas é preciso lembrar que a habilitação do crédito no prazo de cinco anos a contar do trânsito em julgado não implica a suspensão do prazo para a realização da compensação.

Nada na legislação indica que esta prévia habilitação teria o efeito de modificar o prazo para a transmissão das declarações da compensação, até mesmo porque habilitar o crédito não é efetuar a compensação. Ou seja, habilitar o crédito não significa executar a sentença, e a execução da sentença tem que ser feita em cinco anos, conforme visto acima.

Logo, mesmo que tenha feito a habilitação no prazo, o contribuinte terá necessariamente que efetuar o pedido de restituição administrativa e a declaração de compensação dentro deste mesmo prazo de cinco anos a contar do trânsito em julgado.

Por último, caso a autoridade administrativa retarde o exame do pedido de habilitação do crédito, o que pode causar perecimento do direito, nada impede que o contribuinte impetre mandado de segurança contra esse ato ilegal.

6.1.3. Da compensação decorrente da ação meramente declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.

Questão interessante diz respeito ao contribuinte que ajuíza ação meramente declaratória de inexistência de relação jurídica, com finalidade de afastar a cobrança de determinado tributo que considera indevido, sem

⁴³¹ O mesmo entende GUILHERME CEZAROTI: “De posse de uma decisão judicial transitada em julgado, o contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados do trânsito em julgado certificado nos autos do processo judicial, para aproveitar os créditos tributários reconhecidos pela decisão judicial, razão pela qual os contribuintes que obtêm este provimento devem ficar atentos ao curso do prazo prescricional.” (CEZAROTI, op. cit., p. 52)

formular pedido expresso de repetição de tributo pago indevidamente, ou, ainda, de declaração ao direito de compensação.

Nesta ação, o contribuinte deduz as razões pelas quais entende não estar obrigado ao recolhimento de determinado tributo (inconstitucionalidade da norma que instituiu a exação, não incidência do imposto sobre determinadas atividades, etc), e pede ao Poder Judiciário que afaste a exigência do tributo.

Note-se que nesta ação não se discute expressamente a existência de um direito creditório nem se pede a restituição ou a compensação de créditos. Ao contrário, discute-se apenas a existência ou não de relação jurídica que obrigue ao pagamento do tributo.

A princípio, portanto, a sentença proferida em ação declaratória, ainda que reconheça a inexigibilidade de determinado tributo, não apresenta conteúdo condenatório apto a ensejar a devolução de eventual pagamento indevido do tributo. De mesmo modo, esta sentença não teria o condão de reconhecer a existência de direito creditório apto a ensejar a compensação.

No entanto, ainda que não condene a Fazenda à restituição, ou, ainda, declare a existência de créditos aptos à compensação, não se pode negar que a sentença que declara inexistir relação jurídica que obrigue ao recolhimento de tributo está a reconhecer, mesmo que implicitamente, que todo o pagamento efetuado pelo contribuinte a título do referido tributo é indevido, na forma do inc. I do art. 165 do CTN⁴³².

Assim sendo, pode-se afirmar que da sentença declaratória que considere indevido determinado tributo (por inconstitucionalidade ou por inexistência de relação jurídico-tributária) decorre em favor do contribuinte o direito de pleitear a restituição na via administrativa, ou, ainda, de efetuar a compensação direta perante a administração fiscal.

De fato, nos parece absolutamente desnecessário, e atentatório ao princípio da economia processual, exigir que, após obter uma sentença

⁴³² “Art. 165. 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;” (BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 29.07.2010.)

declaratória de inexigibilidade do tributo, fosse obrigado o contribuinte a ajuizar nova ação para, desta vez, ver declarado o seu direito à compensação dos pagamentos indevidos realizados a título deste mesmo tributo. Até porque, diga-se, uma nova ação judicial que pleiteie a repetição ou a declaração do direito à compensação do tributo não poderia chegar a outro resultado que não o reconhecimento do indébito, já que estaria vinculada a decisão proferida na ação declaratória anterior.

Portanto, diante de uma sentença proferida em ação meramente declaratória, o contribuinte está autorizado a efetuar a compensação administrativa, respeitados os procedimentos de habilitação prévia e o prazo para compensação, conforme visto no item acima.

E, uma vez realizada a compensação, a autoridade administrativa não poderá levantar objeções quanto ao mérito dos créditos aproveitados pelo contribuinte, já que estes decorrem de ação judicial transitada em julgada. No entanto, no exercício do seu dever de homologar a compensação, o Fisco poderá questionar a validade (decadência) e a apuração do *quantum* aproveitado no encontro de contas, caso entenda que há alguma irregularidade.

6.1.4. Da opção do contribuinte entre a execução da ação de repetição de indébito e a realização da compensação administrativa.

Se a simples ação declaratória de inexistência de relação jurídica já enseja ao contribuinte título hábil e suficiente para a compensação direta dos tributos indevidamente recolhidos, com muito maior razão isto também ocorrerá no caso de ação de repetição de indébito.

Como já dissemos outras vezes, efetuado o pagamento indevido de determinado tributo, o contribuinte pode buscar o seu ressarcimento de duas maneiras: a) pela repetição (ou restituição administrativa), hipótese em que o valor será devolvido em espécie; b) pela compensação, hipótese em que haverá uma devolução indireta através da extinção de débitos fiscais.

Por isto, há diversos casos em que o contribuinte ajuíza ação ordinária de repetição de indébito, na qual formula pedido exclusivamente para a devolução do montante indevidamente recolhido, sem pedir que seja declarado o seu direito de compensar o indébito.

Entretanto, tratando-se de ação de repetição de indébito, o contribuinte terá que fazer prova no curso do processo de todo o montante indevidamente recolhido, pois, para que a Fazenda seja condenada à devolução, será preciso a prévia liquidação dos valores envolvidos.

A questão que se coloca é, saindo vitorioso da lide, poderá o contribuinte, ao invés de executar a sentença, desistir da expedição do precatório para efetuar a compensação administrativa?

A questão é semelhante à ação meramente declaratória (vide item anterior), sendo que a resposta é, a nosso ver, positiva.

De fato, ainda que a decisão judicial proferida na ação de repetição seja tenha natureza condenatória (devolução do indébito), não se pode negar o conteúdo declaratório da sentença que precede a condenação à restituição, qual seja, o de que existem pagamentos indevidos.

Por esta razão, havendo declaração judicial transitada em julgado reconhecendo a existência de pagamentos indevidos, na forma do art. 165, I do CTN, o contribuinte, se assim preferir, poderá desistir da expedição de precatório para efetuar a compensação administrativamente⁴³³.

E nem poderia ser diferente, pois o pressuposto para a compensação de indébito tributário reconhecido pelo Poder Judiciário é justamente que exista decisão judicial de mérito no qual se tenha analisado a relação jurídica que dá suporte ao recolhimento reputado indevido.

Por isto, caso o contribuinte venha a desistir da execução da sentença para efetuar o encontro de contas na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal não poderá considerar a compensação não declarada, na forma do art. 74, § 12, *d*, sob alegação de que não há coisa julgada a autorizar

⁴³³ “Tem sido admitido que o contribuinte opte, por ocasião da execução da sentença, entre a compensação ou a repetição. Mesmo no caso de o dispositivo sentencial limitar-se à condenação à repetição, sua eficácia declaratória será suficiente para que o contribuinte, diante da certeza do indébito, providencie a compensação.” (PAULSEN, op. cit., p. 1143)

a compensação. Muito pelo contrário, havendo decisão que reconheça a existência de pagamento indevido em favor do contribuinte, só restará à autoridade se submeter a tal decisão, sob pena de descumprimento de ordem judicial, com todas as conseqüências daí decorrentes.

A objeção que se faz a este entendimento – de que o contribuinte pode optar pela execução da sentença via precatório ou pela compensação administrativa – é a de que o pedido formulado na ação não alcança a compensação, de modo que a decisão judicial não teria autorizado tal medida. Logo, a compensação estaria fora do âmbito da ação judicial, motivo pelo qual a decisão nela proferida não seria título hábil a autorizar o encontro de contas na via administrativa.

No entanto, nos termos do que já foi dito, há na decisão que condena a Fazenda à restituição do indébito uma declaração prévia da existência de pagamento indevido, e esta confirmação judicial emanada em um processo no qual foi analisada a validade da exigência do tributo já é suficiente para autorizar a compensação. Ademais, como demonstra José MORSCHBACHER⁴³⁴, a opção pela compensação sequer pode ser considerada como mudança no objeto da ação:

“Em havendo, pois, *sentença final favorável à restituição*, nada obsta a que o contribuinte desista de pedir a citação da Fazenda Pública para efeitos de execução, ou dela desista no meio do caminho, optando por efetivar, de forma direta, a compensação, o que se constitui, aliás, no caminho natural, porquanto, segundo autorização contida no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, passará a ressarcir-se, de forma imediata e direta, de seus créditos, sem depender dos precatórios judiciais; (...)

A compensação, em tais casos, conforme se fez ver, de forma nenhuma poderá significar ou implicar mudança do objeto da ação de restituição, porquanto não estará o contribuinte a pedir nenhuma providência jurisdicional no sentido de alterar o pedido inicial (de restituição em espécie para a declaração do seu direito á compensação, ou para determinar ao fisco que se abstenha de proceder autuações envolvendo os tributos compensados.), mas apenas deixando de executar a sentença, o que indiscutivelmente lhe é lícito.”

Realmente, a opção pela compensação não se relaciona diretamente com o pedido da ação de repetição. Na verdade, a legislação permite ao contribuinte efetuar a compensação administrativa, inclusive sem a necessidade de prévia ação judicial. Mas se o contribuinte opta por ajuizar a

⁴³⁴ MORSCHBACHER, op. cit., p. 264.

ação para obter a certeza judicial quanto aos seus créditos, não há na lei nada que impeça o contribuinte de efetuar a compensação administrativa.

A única formalidade que deverá ser observada, caso a compensação seja efetuada com tributos submetidos ao regime da Lei nº 9.430/96, é a prévia habilitação dos créditos decorrentes de decisão judicial, na forma do art. 71 da IN/RFB nº 900/08.

Portanto, como observa Hugo de Brito MACHADO⁴³⁵, a opção pela desistência da execução por precatório (que é inclusive um dos requisitos para a habilitação do crédito judicial) para adoção da compensação administrativa do indébito sequer é questão que deva ser analisada pelo juízo da ação de repetição, posto nada mais é do que um exercício pelo contribuinte de um direito previsto na legislação (compensação direta do indébito).

Por fim, no âmbito jurisprudencial, há inúmeros precedentes no sentido de que "ocorrido o trânsito em julgado da decisão que determinou a repetição do indébito, é facultado ao contribuinte manifestar a opção de receber o respectivo crédito por meio de precatório regular ou mediante compensação, uma vez que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação"⁴³⁶. Este entendimento, diga-se, foi recentemente confirmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1114404/MG⁴³⁷, em julgamento afetado ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

6.1.5. Regime jurídico aplicável à ação judicial de declaração do direito à compensação.

⁴³⁵ "Realmente, penso que o autor de ação de repetição do indébito, vitorioso, tem a opção entre pedir a execução do julgado pela via do precatório, ou utilizar o seu crédito para compensação com débitos tributários. Não precisa, se optar pela compensação, fazer pedido nenhum. Basta comunicar ao juiz do processo que não quer a expedição do precatório. Nem precisa dizer por qual razão desiste da execução da sentença. E não cabe ao juiz do processo decidir a respeito da compensação, porque esta não é questão posta em Juízo." (MACHADO, 2005, op. cit., p. 498/499)

⁴³⁶ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 502618/RS, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio Noronha, Publicado no DJ em 01.07.05.

⁴³⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1114404/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell, publicado no DJ em 01.03.10.

Uma outra questão que deve ser analisada é referente ao regime jurídico aplicável à ação judicial na qual o contribuinte pleiteia a declaração do seu direito de compensar o indébito.

Nestes casos, o contribuinte, ao invés de realizar a compensação direta na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96 ou na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, busca primeiro uma decisão judicial que lhe reconheça a existência de créditos decorrentes de pagamentos indevidos, bem como que lhe declare o direito de efetuar a compensação.

Saindo vitorioso da ação judicial, o contribuinte então efetuará a compensação na via administrativa.

Já vimos que, na compensação administrativa direta – isto é, feita sem prévia ação judicial -, o regime jurídico aplicável é aquele vigente na data do encontro de contas.

Ocorre que, no caso da compensação decorrente de ação judicial prévia, este encontro de contas será feito após o trânsito em julgado da ação.

E entre a data do ajuizamento da ação e a data do efetivo encontro de contas podem ocorrer mudanças no regime jurídico da compensação, mudanças estas que podem ampliar ou restringir o alcance do instituto.

Deste modo, questão relevante é saber qual é o regime jurídico que deverá ser adotado para as compensações a serem efetuadas com base em prévia autorização judicial.

De fato, ao ajuizar uma ação na qual se pleiteia a declaração do direito de compensar determinado tributo, a decisão judicial que vier a acolher o pedido do autor terá que considerar a legislação vigente na data do ajuizamento.

É que ao deduzir em juízo uma determinada pretensão, certamente não poderá o Autor pleitear a aplicação de legislação futura, por absoluta impossibilidade fática.

O Poder Judiciário, por sua vez, terá que fazer a análise do pedido do autor à luz da legislação vigente no momento em que a ação for distribuída. Em outras palavras, o juiz irá declarar se, considerando a legislação em vigor quando do ajuizamento da ação, tem ou não o contribuinte direito a realizar a

compensação, e, em caso positivo, quais as condições que deverão ser aplicadas à compensação.

Por tais razões, as modificações legislativas que vierem a ocorrer após o ajuizamento serão irrelevantes para o julgamento da ação, até mesmo pelo princípio da irretroatividade das leis.

Veja-se que a situação é diferente da que ocorre na compensação administrativa direta. Neste caso, realizado o pagamento indevido do tributo, o contribuinte poderá efetuar a compensação, mas deverá observar a lei em vigor na data em que realizar o encontro de contas. Este é o marco temporal que define qual será o regime jurídico aplicável à compensação, pois é neste momento que o contribuinte exerce o direito à compensação.

Por outro lado, quando o contribuinte opta por ajuizar uma ação prévia para que seja reconhecido judicialmente o seu direito de compensar determinado tributo, há também um exercício de direito, qual seja, o de pleitear judicialmente o direito à compensação. Logo, o marco temporal que definirá o regime jurídico da futura compensação realizada com base na decisão judicial será a data do ajuizamento da ação.

Vale lembrar que, como vimos no tópico acima, a compensação decorrente de prévia autorização judicial se assemelha a uma execução de sentença, pois nada mais é do que a forma pela qual se dá efetividade ao direito reconhecido na decisão judicial. Tanto é assim que a compensação deverá ser realizada dentro do prazo para a execução de sentença, sob pena de preclusão.

Evidentemente, toda a execução de uma decisão judicial pressupõe a efetivação desta decisão, que, como foi dito, terá sido proferida com base na lei vigente no momento do ajuizamento da ação.

Portanto, ao optar por deduzir em juízo sua pretensão de efetuar a compensação de determinados créditos, o contribuinte ficará vinculado ao resultado da decisão judicial, e esta, por sua vez, necessariamente estará vinculada ao regime jurídico em vigor na data do ajuizamento da ação.

É por isso que, a nosso ver, o regime jurídico a ser aplicado à compensação amparada em decisão judicial será aquele em vigor no momento

do ajuizamento da ação, pois será com base neste regime que a sentença judicial será proferida.

Por esta linha de raciocínio, se quando o contribuinte ajuizou a ação havia lei a autorizar a compensação, o fato de lei posterior vir a extinguir a compensação como meio de quitação do crédito tributário não impedirá o contribuinte de realizar a compensação de seus créditos reconhecidos judicialmente, ainda que, no momento do encontro de contas, já esteja em vigor a nova lei que acabou com a possibilidade de compensação.

De mesmo modo, ainda que lei posterior ao ajuizamento da ação venha a restringir o âmbito da compensação, o contribuinte, saindo vitorioso da discussão judicial, poderá efetuar o encontro de contas de acordo com a sistemática de compensação vigente na data do ajuizamento da ação.

Vale um exemplo real. O art. 29 da MP nº 449/08, de dezembro de 2008, vedou a utilização de compensação para quitação de débitos de IRPJ-estimativa⁴³⁸. Ou seja, ainda que o contribuinte tivesse créditos decorrentes de pagamentos indevidos efetuados antes de dezembro de 2008, não poderia ele utilizar tais créditos para a compensação de débitos de estimativa de IRPJ, já que havia lei vedando o encontro de contas, e o regime jurídico aplicável à compensação é o vigente no momento da compensação. No entanto, caso o contribuinte, tendo ajuizado ação anterior à vigência da MP 449/08, tivesse decisão judicial transitada em julgado autorizando a compensação de seus créditos, entendemos que o contribuinte poderia efetuar o encontro de contas para quitar inclusive débitos de IRPJ-estimativa, pois, como foi dito, em caso de compensação decorrente de ação judicial, deve ser aplicado o regime jurídico vigente no momento do ajuizamento da ação, ressalvada eventual restrição contida na própria decisão judicial.

Por outro lado, se as modificações legislativas posteriores ao ajuizamento da ação vierem a ser benéficas ao contribuinte (ou seja, facilitando ou ampliando o exercício da compensação), o raciocínio deverá ser o mesmo, ou seja, os benefícios da nova lei não alcançarão a compensação decorrente

⁴³⁸ Esta restrição vigorou apenas até maio de 2009, pois, na conversão da MP nº 449/08 na Lei nº 11.941/09, o dispositivo foi que estabelecia a vedação foi suprimido do texto final.

de decisão judicial, se, no momento do ajuizamento da ação, o regime jurídico em vigor não as previsse.

Neste sentido, por exemplo, se quando o contribuinte ajuizou ação o regime legal em vigor limitava a compensação de débitos previdenciários em 30% por período, a compensação a ser realizada pelo contribuinte após o trânsito em julgada deverá respeitar este limite, ainda que a lei em vigor no momento do encontro de contas não faça mais tal exigência.

Evidentemente, se o contribuinte fizer a compensação sem respeitar a restrição de 30%, o Fisco poderá entender não haver irregularidade, pois o regime em vigor no momento do encontro de contas autoriza a compensação integral. No entanto, nos parece que o Fisco poderá resistir à compensação sob o argumento de que o regime jurídico aplicável ao encontro de contas é o vigente na época do ajuizamento da ação, pois foi este o regime o aferido e aplicado na sentença.

A questão da lei aplicável à ação de compensação já foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, havendo diversos precedentes no sentido de que o regime jurídico aplicável ao processo será o vigente na data do ajuizamento da ação.

Neste sentido, há um importante julgado da Primeira Seção, proferido nos autos do EREsp nº 488992/MG⁴³⁹, no qual se examinou o seguinte: a) em 12/95, o contribuinte ajuizou ação requerendo autorização para compensar créditos de pagamentos a maior de PIS com outros tributos federais; b) no momento do ajuizamento, estava em vigor apenas o art. 66 da Lei nº 8.383/91, que só autorizava a compensação entre créditos e débitos da mesma espécie e destinação constitucional; c) posteriormente, veio à lume o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com as modificações da Lei nº 10.637/02, passando a autorizar a compensação de créditos e débitos de tributos de naturezas distintas, desde que fossem administrados pela Receita Federal.

A conclusão do Tribunal foi de que, como a legislação vigente no momento do ajuizamento só autorizava a compensação de créditos e débitos da mesma espécie, o Poder Judiciário não poderia autorizar na ação a

⁴³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp nº 488992/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, Publicado no DJ em 07.06.04.

compensação dos créditos de PIS do contribuinte com débitos de outra natureza, ainda que tal modalidade fosse permitida à luz da legislação superveniente. Veja-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Min. Relator Teori Zavascki:

5.No caso concreto, o pedido formulado na inicial, datada de 07.12.1995, é para a autorização da compensação dos pagamentos indevidamente feitos ao PIS "com qualquer tributo federal" (fl. 13). Ora, à época da propositura da demanda (1995), não havia autorização legal para a realização da compensação senão entre quantias relativas ao próprio PIS, já que vigorava a sistemática da Lei 8.383/91. Sobrevieram, é certo, as modificações legislativas acima aludidas, relativas à abrangência e ao procedimento da compensação. (...). Atualmente, portanto, a compensação será viável apenas após o trânsito em julgado da decisão, devendo ocorrer de acordo com o regime previsto na Lei 10.637/02, isto é, (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. A aplicação do direito superveniente à espécie, porém, é impraticável, porque as leis novas, ao mesmo tempo em que ampliaram o rol das espécies tributárias compensáveis, condicionaram a realização da compensação a outros requisitos, cuja existência não constou da causa de pedir e nem foi objeto de exame nas instâncias ordinárias. Por isso mesmo, não há como julgar a causa à luz do direito novo.

Entretanto, apesar de confirmar que a legislação a ser aplicada ao julgamento da ação será aquela vigente no momento do ajuizamento, a Primeira Seção ressalva que o contribuinte poderá "proceder à compensação dos créditos na conformidade com as normas supervenientes, se atender aos requisitos próprios." Em outras palavras: apesar de julgar a causa à luz do regime vigente na data do ajuizamento, o STJ parece entender que a compensação que será realizada após o trânsito em julgado poderá ser feita de acordo com a lei vigente no encontro de contas.

Com a devida vênia, por tudo que já foi dito, nos parece que a lei aplicável à compensação decorrente de ação judicial deve ser a vigente na data do ajuizamento. Se, entretanto, o contribuinte efetuar a compensação com os benefícios de lei posterior ao ajuizamento e esta for aceita pela autoridade fiscal, o caso será, então, de mera liberalidade do Fisco, que, a nosso ver, poderia se opor e exigir a aplicação da lei vigente quando do ajuizamento da ação. Por outro lado, se, ao tempo do encontro de contas, a legislação for mais restritiva à compensação, o contribuinte poderá fazer valer a lei vigente na data

do ajuizamento, pois o seu direito foi reconhecido pelo Poder Judiciário com base naquela legislação.

Em síntese, nossa conclusão é a de que a lei aplicável à compensação é aquela vigente na data do encontro de contas, com exceção aos casos em que há prévia ação judicial para a declaração do direito à compensação, pois nestes casos o encontro de contas deverá ser realizado de acordo com a lei vigente na data do ajuizamento da ação.

6.2. Ação ajuizada contra a não homologação da compensação.

Vistas as questões relacionadas à ação judicial prévia para declarar o direito à compensação, passa-se agora a análise da situação inversa, qual seja, a ação ajuizada pelo contribuinte após a não homologação de sua compensação.

Como já foi visto, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza o contribuinte que entender dispor de crédito decorrente de pagamento indevido de tributo federal a efetuar a compensação diretamente por meio da chamada declaração de compensação.

Transmitida a referida declaração (DCOMP), o débito fiscal objeto do encontro de contas (crédito tributário) será considerado extinto sob condição resolútoría de ulterior homologação (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96), cabendo à Receita Federal analisar a compensação no prazo previsto na legislação.

Se considerar existente o crédito utilizado pelo contribuinte e regular o procedimento adotado, a Receita Federal irá homologar a compensação (ato administrativo decisório), de modo que o débito fiscal (crédito tributário) ficará definitivamente extinto.

Por outro lado, se entender pela inexistência do crédito aproveitado pelo sujeito passivo, ou, ainda, pela irregularidade do procedimento adotado, a autoridade fiscal irá proferir despacho decisório de não homologação da compensação.

Uma vez não homologada a compensação, o débito fiscal que havia sido objeto do encontro de contas (até então extinto sob condição resolútoría)

passará a ser exigido pelo Fisco, salvo se o contribuinte opuser manifestação de inconformidade, hipótese na qual o crédito tributário terá a exigibilidade suspensa até o final do processo administrativo (art. 74, § 9º a 11 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 151, III do CTN).

Mantido o ato de não homologação da compensação após o julgamento administrativo (ou, ainda, inexistindo recurso do contribuinte contra o despacho decisório de não homologação), o débito fiscal será exigido pelo Fisco, que terá o prazo de cinco anos para o ajuizamento da execução fiscal (art. 174, I do CTN).

O que é importante destacar é que a consequência da não homologação da compensação é a exigibilidade do débito que fora objeto do encontro de contas.

Não homologada a compensação, e tornando-se exigível o débito fiscal compensado, o contribuinte que discordar da não homologação da compensação pode adotar duas posturas: a) aguardar a execução fiscal e opor embargos à execução (desde que cumprido o requisito da garantia integral); b) tomar a iniciativa e ajuizar ação para extinção do débito fiscal.

Em ambos os casos – embargos à execução ou ação ordinária –, o contribuinte buscará a extinção do crédito tributário, sob a alegação de que este foi objeto de compensação válida e eficaz, indevidamente rechaçada pela autoridade fiscal.

O problema de se aguardar a execução fiscal é que, até que o contribuinte venha a garantir a execução, este estará em situação fiscal irregular, pois terá um débito exigível em seu nome, o que lhe impedirá de renovar sua certidão negativa de débitos.

Por conta disto, é bastante comum que o contribuinte se antecipe a execução fiscal e ajuíze desde logo uma ação ordinária na qual se pleiteia a extinção do débito fiscal, demonstrando-se a existência de seus créditos e a validade da compensação.

Como se pode perceber, enquanto na ação judicial prévia o pedido é para que seja declarado o direito de compensar, sendo a causa de pedir a existência dos créditos decorrentes de pagamento indevido, na ação judicial

ajuizada após a não homologação da compensação o pedido é para extinção do débito fiscal objeto do encontro de contas, sendo a causa de pedir a regularidade da compensação realizada pelo contribuinte.

6.2.1. Da interrupção do prazo decadencial pela declaração de compensação e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Como foi visto no item 3.2, efetuado o pagamento indevido do tributo, tem o contribuinte o prazo de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, para tomar as seguintes medidas para o ressarcimento do indébito: a) pleitear a restituição na esfera administrativa; b) efetuar a compensação direta (por meio de declaração de compensação – regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – ou por meio de registro na escrita fiscal – regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91); c) ajuizar ação de repetição/declaração do direito à compensação.

Como bem observa Leandro PAULSEN⁴⁴⁰, “tendo em conta que a compensação, no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, é realizada pelo próprio contribuinte, considera-se exercido o direito, de modo a afastar a decadência, no momento do envio eletrônico da Declaração de Compensação (DCOMP).”

Ocorre que, feita a compensação pelo contribuinte, esta pode ser afastada pela autoridade fiscal, através do despacho decisório de não homologação.

Conseqüentemente, o contribuinte poderá optar por ajuizar ação para discutir judicialmente a validade da compensação indeferida na esfera administrativa, oportunidade na qual demonstrará a existência e a regularidade de seus créditos, bem como os equívocos da decisão administrativa de não homologação.

Entretanto, é preciso deixar claro que o ajuizamento desta ação pelo contribuinte não altera em nada a interrupção do prazo decadencial do art. 168 do CTN quanto à compensação já realizada.

Em outras palavras, para a aferição do prazo do art. 168 do CTN, deve-se considerar a data em que a declaração de compensação (DCOMP) foi

⁴⁴⁰ PAULSEN, op. cit., p. 1111.

entregue pelo contribuinte, e não a data em que ocorre o ajuizamento da ação contra a não homologação da compensação.

Veja-se o seguinte exemplo: 1) o contribuinte efetuou pagamento a maior de PIS em janeiro de 2003; 2) em abril de 2004, ele transmite uma declaração de compensação, na qual se utiliza do referido crédito decorrente do pagamento indevido de PIS de janeiro de 2003 para a quitação de débito de COFINS relativo a março de 2004; 3) após despacho decisório pela não homologação, foi instaurado contencioso administrativo, com decisão administrativa definitiva confirmando a não homologação da compensação em junho de 2009; 4) tendo em vista a exigência do débito de COFINS relativo a março de 2004 (decorrente da não homologação da compensação), o contribuinte ajuíza, em agosto de 2009, ação judicial na qual busca a extinção do débito compensado, sob a alegação de que a compensação por ele realizada foi indevidamente rechaçada pelo Fisco.

No caso do exemplo acima, é certo que a aferição do cumprimento do prazo do art. 168 do CTN deve ser feita considerando-se a data do efetivo encontro de contas, pois é nesta data que o contribuinte exerceu o direito à compensação, sendo absolutamente irrelevante a data do ajuizamento da ação contra a não homologação da compensação.

Evidentemente, se, ao tempo em que foi entregue a declaração de compensação, já havia transcorrido o prazo do art. 168 do CTN, deverá o Poder Judiciário julgar improcedente a ação do contribuinte, reconhecendo que, no momento do encontro de contas, já estava decaído o direito do contribuinte, motivo pelo qual a compensação não poderia mesmo ser aceita.

No entanto, não se pode confundir o ajuizamento da ação contra a não homologação da compensação com o efetivo exercício do direito à compensação, pois este terá ocorrido em momento anterior, com a entrega da declaração de compensação.

Apesar disto parecer evidente, entendemos necessário os apontamentos acima tendo em vista a existência de diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que “o pedido administrativo de compensação não interrompe o prazo prescricional para o ajuizamento de ação”.

Por se tratar de tema que reputamos de grande relevância, passa-se agora ao exame desta jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, especialmente para concluir que os precedentes que entendem que o pedido administrativo não interrompe o prazo do art. 168 não se aplicam em hipótese alguma à compensação, especialmente no atual regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02.

Antes, porém, consideramos importante resgatar o que já foi trabalhado nos itens 3.2 e 3.3, quanto à fluência dos prazos do art. 168 e 169 do CTN, tanto para os casos de pedido administrativo de restituição como para declaração de compensação.

Para facilitar na compreensão, vamos tratar primeiro do pedido de restituição, para depois demonstrar as diferenças no que toca à compensação administrativa e à ação judicial que vise afastar sua não homologação.

6.2.2. Pedido de Administrativo de Restituição e Ação de Repetição.

Já foi demonstrado que o Código Tributário Nacional estabeleceu um roteiro para os casos de restituição do indébito: a) prévio pedido administrativo de restituição, cujo prazo está previsto no art. 168; b) posterior ação de anulação da decisão administrativa que indeferir a restituição, cujo prazo está previsto no art. 169.

No entanto, apesar de ser este o roteiro previsto no CTN, vimos também que o contribuinte não está obrigado a segui-lo, pois, se entender adequado, poderá pleitear diretamente perante o Poder Judiciário a repetição do indébito, sem antes fazer uso da via administrativa. Lembramos apenas que, para ajuizar esta ação de repetição de indébito, o contribuinte também deverá observar o prazo do art. 168 do CTN.

No entanto, tendo optado pelo prévio pedido administrativo de restituição, não pode haver dúvidas de que, efetuado o protocolo, cessada estará a contagem do prazo do art. 168 do CTN. Isto ocorre porque o contribuinte terá efetivamente exercido a sua potestade de pleitear perante a

administração a devolução do tributo recolhido indevidamente, tal qual previsto no art. 168⁴⁴¹.

Por outro lado, se o pedido de restituição vier a ser indeferido, o art. 169 do CTN concede ao contribuinte novo prazo de dois anos para o ajuizamento de ação que busque anular a decisão administrativa de indeferimento.

Mas é preciso deixar claro, como se fez no item 6.2, que esta ação ajuizada pelo contribuinte tem uma finalidade expressa: enfrentar a prévia decisão administrativa que não reconheceu o direito do sujeito passivo à devolução do indébito.

Ou seja, na ação judicial, o contribuinte terá que informar que foi realizado o prévio pedido administrativo, apontar as razões pela quais o Fisco indeferiu o referido pedido (decadência do direito creditório, inexistência de pagamento indevido em razão da legalidade do tributo reputado inválido pelo sujeito passivo, etc.), e, por fim, deduzir os motivos pelos quais a decisão administrativa deverá ser reformada.

Com isto se pode afirmar que, indeferida a restituição na via administrativa, não poderá o contribuinte simplesmente ajuizar uma ação de repetição de indébito, desconsiderando a prévia decisão administrativa.

Ora, se o contribuinte optou pelo pedido administrativo, sobrevindo-lhe decisão desfavorável, o pedido de repetição de indébito na via judicial estará condicionado à discussão sobre a correção ou não da decisão administrativa de indeferimento, o que deverá ser feito no prazo do art. 169 do CTN.

Suponha-se o caso em que contribuinte tenha recolhido indevidamente contribuição ao PIS em junho de 2000, tendo protocolado, na sequência, pedido de restituição em julho do mesmo ano. Em setembro de 2005, é proferida decisão administrativa final indeferindo o pedido de restituição, o que levou o contribuinte a ajuizar a ação anulatória da decisão administrativa em agosto de 2007.

Neste caso, tendo o contribuinte efetivamente enfrentado a decisão administrativa de indeferimento da restituição, e tendo sido respeitado o prazo

⁴⁴¹ “O exercício do direito à repetição do indébito, de modo a afastar a decadência, dá-se pelo envio eletrônico do pedido administrativo (PER), ou pelo protocolo do pedido em outro meio, ou pelo ajuizamento de ação judicial.” (PAULSEN, op. cit., p. 1111.)

prescricional de dois anos do art. 169 do CTN, está claro que o pedido administrativo de restituição teve o condão de fazer cessar o prazo do art. 168 do CTN (o contribuinte exerceu o seu direito e, por isto, a contagem do prazo se encerrou).

É que, apesar do recolhimento indevido ter sido realizado em junho de 2000, e a ação judicial ter sido ajuizada em agosto de 2007, ou seja, quando já transcorrido o prazo de cinco anos do art. 168 do CTN, o Poder Judiciário não deverá considerar prescrito o direito de ação do contribuinte. Afinal, o pedido de restituição terá efetivamente cessado a contagem do prazo do art. 168 do CTN, tendo o contribuinte observado o prazo do art. 169 do Código para o ajuizamento da ação.

Situação diversa seria se, no exemplo acima, ao invés de ajuizar uma ação para anulação da decisão administrativa que indeferiu a compensação, tivesse o contribuinte ajuizado, também em agosto de 2007, uma ação de repetição de indébito, como se não tivesse ocorrido um prévio pedido administrativo. Ou seja, o contribuinte não confrontaria a decisão administrativa de indeferimento do pedido de restituição, mas apenas formularia perante o Juízo um pedido genérico de restituição do indébito.

Neste caso, não será possível invocar o prazo do art. 169 do CTN, que é específico para ação que vise questionar a decisão administrativa de indeferimento do pedido de restituição.

Por outro lado, como a ação de repetição desconsidera o prévio pedido de restituição administrativo, não se pode entender que tal pedido tenha interrompido o prazo para o ajuizamento da ação de repetição, que também é o previsto no art. 168 do CTN⁴⁴².

⁴⁴² “Mas, se antes ou depois da prolação da decisão administrativa denegando a restituição pleiteada mediante requerimento dirigido à Administração Fazendária, esse mesmo contribuinte vier a intentar ação judicial visando à repetição do indébito, ele o deverá fazer com observância do art. 168 do Código Tributário Nacional – e, a depender da circunstância, observando-se também o artigo 150, parágrafo 4º. Isto porque, nesta situação, o requerimento administrativo de restituição não terá o condão de resguardar o direito creditório contra a decadência, pois ao ingressar com a ação de repetição do indébito, o contribuinte pratica um ato incompatível com o procedimento anterior, de apresentação do pedido administrativo de restituição, isto é, um ato do qual redundo o abandono de tal procedimento, já que esta medida judicial visará ao reconhecimento da existência, inclusive pela não caducidade, do direito creditório, não se prestando, dita medida, a reconhecer a validade do procedimento adotado na seara administrativa, muito menos à anulação de eventual decisão administrativa denegatória

E a razão é simples: caso o contribuinte tivesse optado pelo ajuizamento direto da ação judicial de repetição do indébito, não teria ele que se submeter ao prazo do art. 168 do CTN (cinco anos a contar do pagamento indevido)? Evidentemente que sim.

De mesmo modo, se o contribuinte desconsidera por completo a negativa administrativa de seu pedido de restituição, partindo para a discussão judicial como se o pleito administrativo não tivesse acontecido, teria ele que promover o ajuizamento da ação dentro do prazo do art. 168 do CTN, não sendo possível a invocação do art. 169 do CTN, pois este prazo é específico para a ação anulatória da decisão administrativa que indeferir o pedido de restituição.

De tudo o que foi dito até agora, podemos concluir o seguinte: a) o pedido administrativo de restituição efetivamente faz cessar o prazo do art. 168 do CTN, quando o contribuinte, ao ver indeferido o seu pleito administrativo, ingressa com a ação judicial para confrontar a decisão administrativa de indeferimento, no prazo do art. 169 do CTN; b) o pedido administrativo de restituição não terá o condão de interromper o prazo prescricional do art. 168 do CTN para ajuizamento da ação de repetição de indébito, nos casos em que contribuinte, desconsiderando a anterior decisão administrativa de indeferimento do pedido de restituição, ajuizar ação de repetição de indébito sem confrontá-la de forma direta, como exige o art. 169 do CTN.

Parece-nos, portanto, que é no sentido das conclusões acima que devem ser interpretados os diversos precedentes do Superior Tribunal de Justiça nos quais se afirma que “o pedido administrativo não interrompe o prazo para o ajuizamento da ação de repetição”. Veja-se um deles⁴⁴³:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PEDIDO ADMINISTRATIVO. INTERRUÇÃO/SUSPENSÃO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.
1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de

do crédito cuja restituição se pretende” (SILVA, Fabiana Carsoni A. Fernandes da; “A prescrição da ação judicial voltada à restituição de indébito tem fluência desde o pagamento indevido, mesmo quando o sujeito passivo apresenta Pedido Administrativo de Restituição? Análise do tema à luz de decisões do Superior Tribunal de Justiça”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 171, dezembro/2009, p. 39/40)

⁴⁴³ Neste julgado, considerando-se tratar-se de indébito anterior à LC nº 118/05, o STJ aplicou o prazo de 10 anos a contar do fato gerador a restituição do indébito (tese dos “5 + 5”).

instrumento e proveu parcialmente o recurso especial para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 06/1990, concedendo as demais, em ação na qual se autorizou a compensação do Finsocial, indevidamente recolhido com base em legislação declarada inconstitucional, com os valores do próprio Finsocial.

(...)

4. A ação foi ajuizada em 27/06/2000. Valores recolhidos, a título de Finsocial, no período de 02/90 a 11/91. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 06/1990) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

5. O prazo prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa.

6. Precedentes desta Corte Superior. (...)”⁴⁴⁴

Do contrário, caso se entenda que o pedido administrativo de restituição não faz cessar o prazo do art. 168 CTN em qualquer hipótese, dita interpretação estará a negar vigência ao art. 169 do CTN, que prevê o curso de prazo prescricional para a ação decorrente do indeferimento do requerimento administrativo de restituição.

Sendo assim, é preciso que se faça uma interpretação harmônica dos arts. 168 e 169 do CTN, pois, feito o pedido administrativo de restituição, este terá fará cessar o prazo do art. 168, passando a correr outro prazo – de natureza prescricional, para o ajuizamento da ação anulatória contra a decisão administrativa (art. 169) – apenas após o indeferimento do requerimento formulado pelo contribuinte.

6.2.3. Declaração de Compensação e Ação de Extinção do Débito Compensado.

Examinada a questão sob o ângulo do pedido de restituição e da ação de repetição de indébito, passa-se agora ao exame da declaração de compensação e seu efeito interruptivo do prazo do art. 168 do CTN, mesmo nos casos em que há posterior ajuizamento de ação judicial para reconhecimento da validade da compensação indevidamente não homologada pela autoridade administrativa.

⁴⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 629184/MG, Primeira Turma, Rel. José Delgado, Publicado no DJ em 13.06.2005.

Como já foi dito no item 6.1, efetuado o recolhimento indevido, o contribuinte pode optar por efetuar a compensação direta ou então ajuizar ação prévia para que, reconhecido o indébito, seja declarado o direito do contribuinte de efetuar a compensação. Em ambos os casos, será preciso observar o prazo do art. 168 do CTN.

No mesmo sentido, foi visto que, de acordo com o regime original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação ficava a depender da prévia autorização da Receita Federal. Disto decorre que, enquanto não autorizado o pedido feito pelo contribuinte, o débito objeto do pedido de compensação não estava extinto.

Deve ser lembrado ainda que, de acordo com a atual sistemática do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (redação dada Lei nº 10.637/02), o contribuinte apresenta uma declaração de compensação, cujo efeito imediato é a extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação pela autoridade fiscal (§ 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

Vimos também no item 3.3.1 que, nos casos da compensação administrativa, não se aplica o prazo do art. 169 do CTN, que é específico para a ação do contribuinte relativa ao indeferimento do pedido de restituição. Nesta linha, foi demonstrado que, como a consequência da não homologação da compensação é a cobrança do débito compensado, o prazo que corre a partir deste ato decisório é o do art. 174 do CTN, para que a Fazenda Pública promova a cobrança judicial do débito.

A consequência disto, portanto, é que não há nenhum prazo para que o contribuinte, caso entenda adequado, ajuíze a ação que vise extinguir o débito fiscal compensado, sob a alegação de regularidade do encontro de contas rechaçado pela administração. Aliás, caso não opte pelo ajuizamento da ação, o contribuinte ainda poderá se opor à cobrança do débito por meio de embargos à execução, no qual poderá deduzir, como matéria de defesa, a validade da compensação e os equívocos da decisão administrativa que a inadmitiu.

Por força destas peculiaridades que envolvem a compensação, nos parece muito claro que, entregue a declaração de compensação na forma do

art. 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte efetivamente terá exercido o seu direito de compensar o indébito, de modo que o prazo do art. 168 do CTN estará irremediavelmente interrompido.

Conseqüentemente, e reafirmando o que já dissemos acima, o marco temporal para aferição do prazo decadencial previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional é a data da entrega da declaração de compensação, sendo indiferente a data do ajuizamento da ação que visa confirmar a validade da compensação não homologada na via administrativa.

Seja como for, tal qual ocorre nos casos do pedido administrativo de restituição, há diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça nos quais se afirma que o “pedido administrativo de compensação” não interrompe o prazo para ajuizamento de ação de repetição.

O primeiro precedente neste sentido é o REsp nº 572341/MG⁴⁴⁵, julgado em 05.08.04, no qual se conclui que “a mera formalização de pedido de compensação de créditos tributários na Secretaria da Receita Federal não constitui circunstância suficiente para, nos termos do art. 174, parágrafo único, I e IV, do CTN, interromper o prazo prescricional para a propositura de ação de repetição de indébito” Após este precedente, diversos outros julgados foram proferidos no mesmo sentido, inclusive pela Primeira Seção, como no caso dos Embargos de Divergência em REsp nº 699.139/SE⁴⁴⁶.

Note-se que os referidos julgados não falam em mero pedido de restituição, mas sim em pedido de compensação, que pressupõe a realização do encontro de contas entre débitos fiscais e créditos dos contribuintes (indébito).

⁴⁴⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Publicado no DJ em 18.10.2004.

⁴⁴⁶ “TRIBUTÁRIO - FINSOCIAL - COMPENSAÇÃO - PEDIDO ADMINISTRATIVO - INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE.

1. É firme o entendimento no sentido de que o prazo prescricional para o ajuizamento de ação de repetição de indébito, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos contados do fato gerador, acrescido de mais cinco da homologação tácita.

2. A respeito do tema referente à interrupção do prazo prescricional pelo protocolo de pedido administrativo, as turmas da Primeira Seção desta Corte já se manifestaram sobre o tema, firmando o entendimento de que o pedido administrativo não interrompe o prazo prescricional.

Embargos de divergência improvidos.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EREsp nº 669139/SE, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, Publicado no DJ em 04.06.07)

Contudo, a análise destes precedentes não deve ser feita de forma isolada, pois a leitura apressada da parte em que se afirma que “o pedido de compensação não interrompe o prazo para o ajuizamento da ação” pode levar a interpretação, equivocada, de que o ajuizamento da ação contra a não homologação da compensação deveria ser feita no prazo do art. 168 do CTN.

Em primeiro lugar, é importante destacar que, em todos os precedentes do Superior Tribunal de Justiça nos quais a questão do efeito interruptivo do pedido de compensação foi tratada, os casos analisados envolviam pedidos de compensação formulados no regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 em sua redação original. Ou seja, tratavam-se de casos em que a compensação, para ser realizada, necessitava de prévia autorização da Receita Federal.

Sendo assim, tais pedidos de compensação não tinham o condão de extinguir imediatamente o crédito tributário, tal qual hoje ocorre com a declaração de compensação entregue na forma do § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido por meio da Lei nº 10.637/02.

Em segundo lugar, pela leitura do inteiro teor dos precedentes da Corte, as ações ajuizadas pelos contribuintes não eram para a extinção do débito fiscal objeto do pedido de compensação. Na verdade, os julgados falam em ação de repetição de indébito ajuizada pelo contribuinte, após o protocolo dos pedidos administrativos de compensação.

Ou seja, é como se, indeferida a compensação pelo Fisco, o contribuinte desistisse do encontro de contas anteriormente realizado, passando a pleitear a restituição de seus créditos (indébito) por meio da ação de repetição.

Nestes casos, as decisões do Superior Tribunal de Justiça – ao afirmarem que o pedido de compensação não interrompe o prazo para o ajuizamento da ação de repetição – estarão absolutamente corretas. Afinal, se o caso é de ação de repetição de indébito direta, seu ajuizamento deveria observar o prazo do art. 168 do CTN, de modo que o prévio pedido de compensação – até por se referir a outra modalidade da restituição do indébito – em nada interferirá na aferição da prescrição da ação.

Por outro lado, nos casos em que a compensação já foi feita através do regime atual do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (declaração de compensação), bem

como da posterior ação que busque dar efetividade à declaração de compensação não homologada na esfera administrativa, os precedentes do E. STJ, no sentido de que o pedido de compensação não interrompe o prazo do art. 168 do CTN, são absolutamente inaplicáveis.

Ora, pelo atual regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 10.637/02), não existe a figura do pedido de compensação, a depender de prévia autorização da autoridade administrativa para que seja efetivado. Ao contrário, a declaração de compensação entregue pelo contribuinte gera efeitos imediatos, extinguindo o débito compensado sob condição resolutória.

Sendo assim, a entrega da declaração de compensação efetivamente representa o exercício do direito à compensação do indébito, motivo pelo qual não pode haver dúvidas de o prazo do art. 168 estará interrompido.

Ademais, se o contribuinte implementou o seu direito na forma prevista na legislação (declaração de compensação), não se pode pensar que houve desídia de sua parte, a ser penalizada com a prescrição da ação que vise a extinguir o débito fiscal objeto da compensação não homologada⁴⁴⁷. Aliás, até que sobrevenha a decisão administrativa de não homologação da compensação, o contribuinte sequer poderá ajuizar qualquer medida judicial relativa ao encontro de contas, pois não haverá interesse de agir a justificar a demanda, na medida em que o débito compensado está extinto sob condição resolutória.

A conclusão, portanto, é a de que a declaração de compensação implica efetivamente a interrupção do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN.

⁴⁴⁷ “A contagem dos prazos prescricionais. No tocante ao decurso do tempo propriamente dito, sujeita-se às regras comuns já enunciadas. O que é preciso é estabelecer o seu momento inicial, podendo-se dizer, como regra genérica, que se a prescrição fulmina a pretensão jurídica pelo decurso do tempo aliado à inatividade do sujeito, tem começo no momento em que podendo ele exercê-la, deixa de o fazer

(...)

O assunto é delicado e a regra há de aplicar-se tanto para a contagem dos prazos de prescrição propriamente dita, como ainda de decadência. Não se pode a rigor dizer que principia um prazo de prescrição no momento em que o sujeito deixa de exercer o seu direito, pois nem sempre isto é verdade, já que nem sempre a falta de exercício pode ser taxada de inércia do titular. A doutrina alemã dá-nos uma palavra e uma regra: inicia o prazo de prescrição, como o de decadência, ao mesmo tempo que nasce para alguém uma pretensão acionável (Anspruch), ou seja, no momento em que o sujeito pode, pela ação, exercer o direito contra quem assuma situação contrária, já que *actio nondum nata no praescribitur*.” (PEREIRA, op. cit., p. 94/95.)

Consequentemente, pouco importa se a ação decorrente da não homologação da compensação for ajuizada antes ou depois do prazo do art. 168 do CTN, a contar da data do pagamento indevido realizado pelo contribuinte.

CONCLUSÃO.

A compensação é hoje um instrumento intensamente utilizado pelos contribuintes para a quitação de seus débitos fiscais na esfera federal.

Isto porque a complexidade das normas tributárias brasileiras tem levado muitos contribuintes a cometerem equívocos na apuração e no recolhimento de seus tributos, havendo com frequência pagamentos indevidos ou maiores do que os devidos.

Por outro lado, a legislação tributária brasileira tem registrado muitos casos de instituição ou aumento de tributos efetuados por leis defeituosas, que ora violam o Código Tributário Nacional, ora violam a Constituição Federal. E com a demora que existe para que os Tribunais Superiores decidam sobre as questões tributárias, os contribuintes, em sua maioria, seguem recolhendo por anos tributos que, mais tarde, são considerados indevidos pelo Poder Judiciário.

Há também os casos de divergência na interpretação das leis, em que o Fisco entende pela incidência do tributo, ao passo que o contribuinte discorda da exigência fiscal, cabendo ao Poder Judiciário, quando provocado pelos contribuintes, decidir se há ou não tributo devido no caso concreto.

Pelas razões acima, a existência de pagamentos indevidos ou maiores do que os devidos é expressiva no Brasil, razão pela qual são necessárias medidas que permitam aos contribuintes se recuperarem daquilo que foi recolhido sem fundamento em lei válida.

A compensação, sem dúvida, é a forma mais eficaz de ressarcimento do indébito tributário, sendo que a sua utilização atende ao princípio da equidade, pois se alguém tem uma dívida com outro, não pode dele exigir o pagamento dos seus créditos sem antes acertar os seus débitos.

De mesmo modo, a compensação é forma racional da extinção da obrigação, pois evita desnecessário fluxo de pagamentos, e, ainda, evita cobranças mútuas que só serviriam para aumentar o custo do recebimento das dívidas.

Desta forma, tendo em vista a racionalidade do instituto, a compensação é efetivada há tempos no Direito Privado, sendo que o Código Civil Brasileiro de 1916 já disciplinava sua aplicação.

Contudo, como foi visto, as regras do Código Civil, mesmo as do Código de 2002, não se aplicam à compensação tributária, pois esta é matéria submetida a reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b* da CF/88.

Ocorre que, nos termos em que foi disciplinada pelo Código Tributário Nacional, a compensação depende instituição pelas leis ordinárias de cada ente da federação para que possa ser efetuada pelo contribuinte.

Por conta disto, apesar de prevista no CTN desde 1966, como modalidade de extinção do crédito tributário, a compensação só foi introduzida em 1991, pela Lei nº 8.383/91, sendo certo que tal lei se aplica apenas para a compensação dos tributos federais.

Neste primeiro regime, o do art. 66 da Lei nº 8.383/91, havia uma série de restrições para a sua realização, como a vinculação de créditos e débitos da mesma espécie e destinação constitucionais, limites para a compensação de débitos de contribuições previdenciárias, entre outras.

Mais tarde, a Lei nº 9.430/96, sempre o âmbito federal, ampliou o espectro da compensação, permitindo o encontro de contas entre tributos de espécies diferentes, desde que administrados pela Receita Federal.

Por fim, a partir de 2002, com a Lei nº 10.637/02, importantes alterações foram introduzidas no regime de compensação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dando mais agilidade e eficiência ao instituto.

No nosso entender, o grande mérito da legislação federal sobre o tema é o de permitir que a compensação seja feita de forma direta pelo contribuinte, sem a necessidade de prévia autorização da autoridade fiscal ou judicial.

Mas isto não significa, como foi visto, que a compensação efetuada pelo sujeito passivo não seja examinada pela administração. Muito pelo contrário, a autoridade fiscal tem o dever de examinar o encontro de contas, e, se for caso, efetuar o lançamento de ofício para exigir o débito indevidamente compensado (se a compensação tiver sido realizada no regime da Lei nº

8.383/91), ou então proferir despacho decisório deixando de homologar a compensação (se a compensação tiver sido efetuada no regime da Lei nº 9.430/96).

Particularmente quanto ao regime do art. 74 da Lei nº 9.430/96, entendemos que o despacho decisório que deixa de homologar a compensação tem natureza semelhante a do lançamento de ofício. Esta conclusão, por sua vez, apresenta desdobramentos importantes, especialmente quanto à aplicação à compensação dos prazos de prescrição e decadência previstos no Código Tributário Nacional.

Mas apesar dos elogios que se pode fazer à legislação federal no que toca a possibilidade da compensação direta, a verdade é que, em um curto espaço de tempo, houve uma sucessão de modificações legislativas, que aumentaram em muito a complexidade – já inerente à sua natureza – do instituto da compensação no âmbito federal.

Na mesma linha, a Administração Pública, por meio dos atos infra-legais editados pela Receita Federal do Brasil a pretexto de regulamentar a compensação, cria uma série de novas regras sem respaldo em lei, complicando ainda mais a aplicação do instituto.

Tudo isto, somado às divergências entre contribuintes e Fisco quanto à existência dos créditos fiscais utilizados nas compensações, vem causando um grande número de lides, administrativas e judiciais, envolvendo a compensação dos tributos federais.

Em nossa experiência profissional, temos visto que hoje uma parte muito considerável do passivo tributário das empresas decorre de compensações não homologadas pelo Fisco, compensações estas que deságuam no Poder Judiciário, seja por meio de ações propostas pelos contribuintes, seja por meio da exigência do débito compensado por meio de execução fiscal (resistida por embargos).

E aí surge uma profusão de discussões em que envolvem os prazos aplicáveis à compensação, regime jurídico aplicável ao caso concreto (a data do nascimento do crédito ou a do encontro de contas?), validade das

restrições legais à compensação, entre tantas outras questões que são diariamente decididas pelos Tribunais.

No entanto, as decisões judiciais sobre o tema, inclusive dos tribunais superiores, são muitas vezes contraditórias, prejudicando a compreensão conceitual do instituto.

Isto se deve, em boa parte, ao pouco tempo de aplicação prática do instituto, e, sobretudo, pela sucessão de modificações legislativas que, como já ressaltamos, trouxeram grande complexidade à compensação no âmbito federal.

Apesar da importância que o tema vem tomando, não são muitos os estudos que se aprofundam sobre a compensação tributária, sendo que, de um modo geral, os autores consagrados da doutrina tributária tratam do tema apenas de forma superficial.

De todo modo, é importante registrar a existência de artigos e obras importantes sobre a compensação, que procuramos inserir neste trabalho.

Por fim, nossa pretensão com este trabalho foi a de tratar, de forma sistemática e coerente, as diversas questões que envolvem a compensação federal, especialmente de modo a harmoniza-las com as normas do Código Tributário Nacional.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Francisco. *Direito Civil: Introdução*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. “Lançamento, esta formalidade!” in TÔRRES, Heleno Taveira, coord. *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ASSIS, Eduardo Carlos Dantas de; LOPES, Maria Tereza Martinez. “Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos. A depender da data do pedido ou da PER/COMP. Prazo de homologação. Confissão de Dívida. Segurança Jurídica e irretroatividade das Leis.” in DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Compensação Tributária*, DIAS, São Paulo: MP, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed.. Atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Rio, 1958.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRITO, Edvaldo. “Decadência e Prescrição Tributárias: Contagem de Prazo”, in ROCHA, Valdir de Oliveira coord. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Dialética, 1996.

CARTAXO, Otacílio Dantas. “Natureza Jurídica na norma contida no art. 170-A do CTN”, in TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano, coord. *Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996,

_____. *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTRO, Danilo Monteiro de. “A necessidade de constituição, via lançamento de ofício, dos débitos fiscais inseridos em declaração de compensação desconsiderada pelo Fisco” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 139, abril/2007.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes. “Extinção da Obrigação Tributária: COMPENSAÇÃO e Repetição de Indébito” in SANTI, Eurico Marcos Diniz de, coord. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CEZAROTI, Guilherme. “Crédito Tributário decorrente de decisão transitada em julgado. Compensação. Prazo prescricional.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 139, abril/2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por homologação: decadência e prescrição*, 2ª ed. São Paulo, Dialética, 2002.

_____.; LOBATO, Valter. “Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boá-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 117, junho/2005

_____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONRADO, Paulo César. “Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 94, jul/2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado in NASCIMENTO, Carlos Valder do. coord. *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966)*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DIAS, Karem Jureidini. “Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação”, in DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro – 2. Teoria Geral das Obrigações*, 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DOMINGO, Luis Roberto. “Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – Efeitos Jurídicos”, in DIAS, Karem Jureidini Dias; PEIXOTO, Marcelo Magalhães coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. “Compensação no Direito Tributário e as Súmulas 212 e 213 do STJ”, in *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. São Paulo: Themis, 1999,

FRANCISCO, João; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Imposto de renda / Lei nº 8.383/91 / questões principais*. São Paulo: Malheiros, 1992.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*, Vol. II – Teoria Geral das Obrigações, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007

GOMES, Orlando. *Obrigações*, 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. “Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativa no âmbito da função tributária” in DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.

HORVATH, Estevão. “Compensação e autolancamento” in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, nº 67, 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. in MARTINS, Ives Gandra da Silva. coord. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2, art.s 96 a 218, 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

KRAKOWIAC, Leo. “A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN”, in *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 68, maio/2001

LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. “Repetição do Indébito Tributário e Compensação”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

LOBATO, Valter; COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boá-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 117, junho/2005

MACHADO, Hugo de Brito. “A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito.” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 116, maio/2005.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004

_____. *Curso de Direito Tributário*, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008

_____. “O Direito à Repetição do Indébito Tributário” in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999

_____. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. “Compensação Tributária e Tributo da Mesma Espécie”, in *Repertório IOB de Jurisprudência nº 23*, 1ª Quinzena de dezembro de 1996, pg. 527

MANEIRA, EDUARDO. “Prazos Decadenciais para a Fazenda Pública e Prescricionais para o Contribuinte em Relação a Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação” in *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, nº 1, set-dez/1997.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARQUES, Marcio Severo. “A Lei Complementar nº 104/01 – O Novo Artigo 170-A do CTN e o Direito à Compensação” in *Revista de Direito Tributário*, nº 69. São Paulo: Malheiros, 2005

MARTINS, Ives Gandra. “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do indébito e compensação no direito*. São Paulo: Dialética, 1999.

MATTOS, Aroldo Gomes de. “Compensação Tributária. Abrangência da Súmula 212 do STJ” in *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, nº 88, jan/2003.

_____. MATTOS, Aroldo Gomes de. “Ação de Repetição de Indébito: Possibilidade de Opção pela Compensação e o Prazo para seu Exercício” in ROCHA, Valdir de Oliveira coord. *Problemas de Processo Judicial Tributário*, 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do Indébito e Compensação, in MACHADO, Hugo de Brito Machado coord. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. “Decadência, Prescrição e Demais Modalidades de Extinção Do Crédito Tributário – CTN (artigos 170 a 174)” in PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005, p. 1.258

MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*, Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

MOREIRA, André Mendes. “Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – Evolução legislativa e modalidades”, in *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº95, agosto/2003.

MORSCHBACHER, José. “Repetição do Indébito Tributário e Compensação”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Fundamentos do Imposto de Renda”. São Paulo, Quartier Latin, 2008.

_____. “Repetição do Indébito. Compensação e Ação Declaratória” in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. FRANCISCO, João. *Imposto de renda / Lei nº 8.383/91 / questões principais*. São Paulo: Malheiros, 1992.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, Vol. I – Parte Geral, 20ª ed. rev. e atual. por MORAES, Maria Celina Bodin. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Instituições de Direito Civil*. Vol II – Teoria Geral das Obrigações. 22ª ed., rev. e atual. por GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. Forense: Rio de Janeiro, 2009.

SANTI, Eurico Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, José Maria de Carvalho. *Código Civil Brasileiro Interpretado*, Vol. XIII. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938,

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, Vol. I. Forense: Rio de Janeiro, 1987.

_____. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004,

SILVA, Fabiana Carsoni A. Fernandes da; “A prescrição da ação judicial voltada à restituição de indébito tem fluência desde o pagamento indevido, mesmo quando o sujeito passivo apresenta Pedido Administrativo de Restituição? Análise do tema à luz de decisões do Superior Tribunal de Justiça”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 171, dezembro/2009.

TAVARES, Alexandre Macedo, “Compensação Declarada e não Homologada e o Direito à obtenção de certidão negativa de débito” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética: nº 132, setembro/2006.

_____. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. “Processo de Execução”, 22ª ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 165, junho/2009.

UELZE, Hugo Barroso. Compensação Tributária: uma proposta de conceituação à luz das “categorias gerais de direito” e do novo Código Civil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 57, jul/ago 2004.

XAVIER, Alberto. “A contagem dos prazos no lançamento por homologação” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, nº 27, dez/1997.

_____. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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](#)