



JOANA MARTA ONOFRE DE ARAUJO

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO  
JUDICIAL E ADMINISTRATIVO**

PUC - SP

SÃO PAULO  
2009

JOANA MARTA ONOFRE DE ARAUJO

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO  
JUDICIAL E ADMINISTRATIVO**

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação em Direito Processual Tributário, como parte dos pré-requisitos a obtenção do título de especialista pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. José Eduardo Soares de Melo

PUC - SP

SÃO PAULO  
2009

JOANA MARTA ONOFRE DE ARAUJO

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – ASPECTOS RELEVANTES DO PROCESSO  
JUDICIAL E ADMINISTRATIVO**

Trabalho de conclusão do curso de pós-graduação em Direito Processual Tributário, como parte dos pré-requisitos a obtenção do título de especialista pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. José Eduardo Soares de Melo

São Paulo, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Orientador – prof. José Eduardo Soares de Melo

PUC - SP

SÃO PAULO  
2009

*Primeiramente a Deus, por iluminar minha vida e minha alma.*

*Ao meu marido e aos meus pais, pela reciprocidade de amor infinito e apoio constante.*

*Aos mestres, que desde a faculdade me incentivaram a lutar e a acreditar na possibilidade de justiça social.*

## RESUMO

A presente pesquisa versa sobre a compensação no direito tributário. No primeiro capítulo será conceituado e delimitado o instituto, além de analisada a legislação que rege a matéria e alguns aspectos controvertidos do tema, como por exemplo, os prazos decadenciais nas hipóteses de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, a possibilidade de utilização de precatórios para compensar tributo e a compensação com créditos de terceiros. No capítulo seguinte, a compensação será abordada à luz do processo administrativo. A Instrução Normativa nº 900/08 da Receita Federal do Brasil será o foco principal das considerações sobre o procedimento administrativo adotado pelo contribuinte, desde a declaração de compensação através do programa PER/DCOMP, até os recursos cabíveis em face da não homologação do pedido. Serão abordados também os efeitos jurídicos da declaração de compensação, as hipóteses em que a RFB considera a compensação não declarada e os aspectos negativos dessa decisão, bem como a multa isolada e seus percentuais. Outro ponto relevante refere-se às limitações ao direito de compensar estabelecidas pela legislação tributária e sua adequação à ordem jurídica constitucional vigente. Por fim, o último capítulo trará considerações sobre a tutela judicial da compensação tributária, analisando a adequação da ação ordinária, do mandado de segurança e da ação cautelar como instrumentos à consecução da compensação, bem como os efeitos da sentença que reconhece e concede a extinção do crédito. A vedação de compensação por decisão liminar será também mencionada.

**PALAVRAS-CHAVE:** DIREITO TRIBUTÁRIO; EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO; COMPENSAÇÃO; DIREITO SUBJETIVO; LIMITES À COMPENSAÇÃO; PRECATÓRIOS; CRÉDITOS DE TERCEIROS; INCONSTITUCIONALIDADE; PER/DCOMP; PROCESSO ADMINISTRATIVO; COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA; MULTA ISOLADA; EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO; AÇÃO ORDINÁRIA; MANDADO DE SEGURANÇA; AÇÃO CAUTELAR; LIMINARES.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
1. A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO .....	11
1.1. Introdução .....	11
1.2. Origem e legislação pertinente.....	13
1.3 . Compensação de ofício.....	16
1.4 . Prazo para compensar .....	20
1.4.1. Tributo declarado inconstitucional e termo <i>a quo</i> da compensação.....	24
1.5 Utilização de precatórios para a extinção de créditos tributários .....	31
1.5.1. Compensação ou pagamento do crédito tributário mediante o uso de precatório. ....	33
1.5.2 . Da exigência de lei específica do ente tributante. ....	36
1.5.3. Da utilização de precatórios para a garantia da execução.....	38
1.5.4. Utilização de créditos de terceiros para a extinção do débito tributário.....	40
1.5.5 Considerações finais .....	43
2. A COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO .....	44
2.1 Da aplicabilidade da IN nº 900/2008 da RFB .....	45
2.2. Do Pedido Administrativo de Compensação .....	46
2.3 Dos efeitos jurídicos da declaração de compensação .....	48
2.4 Das vedações ao direito de compensar .....	50
2.4.1. Da compensação com créditos de terceiros.....	53
2.4.2 Da Compensação com créditos reconhecidos por decisão judicial.....	55
2.5 Da não homologação da compensação .....	56
2.6. Do recurso administrativo cabível .....	57
2.6.1. Manifestação de Inconformidade .....	57
2.6.2. Compensação não declarada .....	59
2.6.3 Recurso administrativo nas hipóteses de compensação não declarada.....	60
2.7 Da multa de ofício .....	67
2.8 Da compensação de contribuições sociais.....	72
2.9 Correção Monetária nas hipóteses de compensação .....	77

3. A COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO JUDICIAL .....	81
3.1. A ação ordinária como via adequada à compensação.....	81
3.2 . O Mandado de Segurança .....	84
3.2.1 . Da vedação de compensação por liminar. ....	87
3.3. Da Ação Cautelar .....	89
3.4. A sentença mandamental ou declaratória e seus efeitos .....	92
3.5. Art. 170 – A do CTN – Exigência de Trânsito em Julgado para realizar a compensação.....	96
3.5.1 – Art. 170-A do CTN X tributo inconstitucional .....	97
3.5.2 – Art. 170 – A do CTN – Pagamento a maior em razão de erro de cálculo .....	100
3.5.3 – Art. 170-A do CTN – tributos sujeitos ao lançamento por homologação.....	101
3.5.4. Vedação de aplicação retroativa do art. 170-A do CTN .....	102
Conclusão .....	104
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	106

## INTRODUÇÃO

A compensação no âmbito do direito tributário revela-se um tema bastante instigante nos dias atuais, pois são cada vez mais crescentes as divergências administrativas e judiciais que surgem no cotidiano dos contribuintes, dos seus advogados e do Fisco.

A pretensão deste trabalho é analisar o instituto da compensação tributária e os diversos instrumentos estabelecidos em lei para a sua tutela, abordando seus requisitos, seus limites, bem como determinadas questões pontuais já consideradas em julgamentos administrativos (antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF) e pelos Tribunais Superiores.

O tema proposto possui importância para o Direito Processual Tributário, eis que o instituto da compensação consubstancia um meio hábil não só à extinção do crédito tributário, possibilitando que os contribuintes realizem suas atividades econômicas sem os embaraços decorrentes de eventual inscrição em dívida ativa, mas também revela-se instrumento eficaz na prevenção de múltiplas demandas que poderiam se originar da existência de débitos e créditos recíprocos, traduzindo aspectos positivos para a economia, celeridade e eficácia da atividade judicial e administrativa.

Por outro lado, considerando os princípios e regras orçamentários estabelecidos pela Constituição Federal e pelo legislador ordinário, a

compensação, como forma de extinção de crédito público que é, deve observar os exatos limites legais, que muitas vezes são objeto de impugnações administrativas ou judiciais.

Com efeito, não é possível deixar de reconhecer que, ao lado do direito do contribuinte – credor de liquidar seus débitos, exige-se o equilíbrio financeiro-orçamentário do ente estatal, motivo pelo qual o instituto da compensação no direito tributário encontra restrições não previstas no campo obrigacional, cuja legitimidade será analisada, sobretudo, sob o enfoque da razoabilidade / proporcionalidade.

Na busca de demonstrar, de forma satisfatória, como o ordenamento jurídico está tratando o direito de o contribuinte compensar débitos com créditos tributários, bem como as hipóteses em que o próprio FISCO ou a FAZENDA PÚBLICA realiza este encontro de contas, serão analisados julgamentos administrativos e judiciais sobre o tema.

Procura-se realçar a indispensabilidade de interpretar o instituto à luz de princípios estabelecidos na própria Constituição Federal, tais como, o “direito adquirido”, “garantia da propriedade”, “princípio da segurança jurídica”, “princípio do contraditório e ampla-defesa”, da “legalidade administrativa”, “indisponibilidade e supremacia do interesse público”, “Princípios da ordem econômica e social”, “da garantia da livre concorrência”, além das limitações ao

poder de tributar, todos fundamentados no princípio maior da dignidade da pessoa humana.

Considerando que a atuação do agente público arrecadador pautase na legalidade estrita, será importante analisar a legislação infraconstitucional e infra-legal sob o enfoque constitucional.

Por fim, o trabalho buscará traçar a tutela judicial mais adequada para ver garantido o direito subjetivo do contribuinte, analisando os aspectos positivos e negativos relacionados à ação ordinária, ao mandado de segurança e à ação cautelar.

# **1. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO**

## **1.1. Introdução**

A compensação é modalidade de extinção das relações jurídicas obrigacionais. Disciplinada pelos artigos 368 a 380 do Código Civil, ocorre quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credoras e devedoras uma da outra, sendo certo que as obrigações extinguem-se até onde se compensam.

Além de recíproca, a lei civil exige que a dívida seja líquida, certa, exigível e fungível.

Como bem explica José Eduardo Soares de Melo (2008, pág. 375), a compensação funda-se na justiça e na equidade, revelando significativa utilidade, pois objetiva (implicitamente) evitar multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais.

Considerando o crescente ambiente de tensão provocado pelo elevado número de questões administrativas e judiciais envolvendo a obrigação de pagar tributos, muitas vezes provocadas pelo Fisco, e em outras, pelo sujeito passivo da obrigação, logo se vê a relevância jurídica do tema na seara do direito tributário, onde assume certas peculiaridades.

Neste campo, a compensação é forma de extinção do crédito tributário, prevista nos art. 156, inciso II e art. 170 do Código Tributário Nacional, que determinam:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

II - a compensação;

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Uma primeira observação a ser feita é no sentido de que a compensação exige autorização legal. Não obstante encontre seu fundamento em um dever de equidade, oriundo até mesmo do direito natural, é certo que a compensação tributária implica em renúncia fiscal e que concessões feitas ao alvedrio da legislação pertinente podem comprometer o equilíbrio financeiro e atuarial do ente público.

Aliomar Baleeiro (2000, pág. 898) explica que “a compensação tributária, posto diversa da figura de direito privado que extingue compulsoriamente a obrigação, é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público: ... 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 disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos” .

Tanto é assim, que até mesmo os regimes específicos de compensação do IPI, ICMS e COFINS previstos na própria Constituição Federal

exigem produção legislativa ordinária, sem a qual o contribuinte não poderá opor seu direito assegurado pela Carta Maior.

Sendo assim, o artigo 170 do CTN estabelece um parâmetro ao legislador ordinário quando prevê que a compensação de créditos tributários realizar-se-á com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, estabelecendo, para tanto, condições e garantias para seu exercício, traduzindo, claramente, limites para sua realização.

Não obstante a necessidade de se garantir o interesse público em questão, o legislador e o aplicador do direito devem observar o Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade, bem como as garantias individuais estabelecidas na Constituição Federal, uma vez que os limites estabelecidos não devem inviabilizar por completo o direito do contribuinte credor extinguir seu débito.

Considerando que o contribuinte já sofreu um desfalque em seu patrimônio decorrente do pagamento indevido de tributo, as restrições estabelecidas devem se justificar como adequadas e necessárias (sem excessos), sem importar em um sacrifício desnecessário individual ou coletivo.

## **1.2. Origem e legislação pertinente**

Embora o Código Tributário Nacional previsse já há algum tempo a compensação como forma de extinção do crédito tributário, o instituto só foi introduzido como direito subjetivo do contribuinte após o advento da Lei 8.383/91, que admitia a compensação de tributos e contribuições da mesma espécie.

Por tributos e contribuições da mesma espécie entende-se aqueles que possuem a mesma destinação constitucional. Por exemplo, o indébito de Imposto de Renda poderia ser compensado com débitos de Imposto de Renda.

Em seguida, a Lei 9.430/96 deu nova regulamentação à matéria, possibilitando a compensação entre tributos de espécies distintas, a ser autorizada e realizada pela Secretaria da Receita Federal, após a análise de cada caso, a requerimento do contribuinte ou de ofício (Decreto 2.138/97), com relação aos tributos sob administração daquele órgão.

Pode-se concluir que, até o advento da Lei nº 10.637/02 vigorava um duplo regime de compensação. O primeiro, realizado pelo contribuinte em sua própria escrita fiscal, mas restrito a tributos da mesma espécie (Lei nº 8.383/91). O segundo, mediante requerimento à Receita Federal, ainda que entre tributos de espécies diferentes, nos termos da Lei nº 9.430/96.

Com a edição da Lei 10.637/02, adotou-se um regime único e admitiu-se a compensação por iniciativa do contribuinte, mediante a entrega de declaração contendo informações sobre os créditos utilizados, os quais poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a compensação passou a ser objeto de simples declaração do sujeito passivo, extinguindo o crédito sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9430/96:

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

§ 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.

Com a mudança de procedimento, os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa foram considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo.

No âmbito infralegal, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais, o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e dá outras providências.

As instruções normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil devem observar os limites estabelecidos pela lei, disciplinando apenas procedimentos formais de mera execução, abstendo-se de impor novas condições ou limites, tendo em vista o princípio da reserva legal.

Importante lembrar que, diante das relevantes alterações normativas acerca do instituto, dúvidas podem surgir quando à legislação aplicável. O Superior Tribunal de Justiça vem consolidando o entendimento no sentido de que o regime jurídico aplicável é o vigente à época da propositura da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o requisito do prequestionamento, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação de créditos pela via administrativa, em

conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios. (Embargos de Divergência em RESP – Pet 5.546 – SP, 1ª Seção, rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJU 20/04/2009).

### **1.3 . Compensação de ofício**

A compensação de ofício ou, como preferem alguns autores, a imputação de compensação, foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Medida Provisória nº 255/05, convertida na Lei nº 11.196/05. Com a edição do diploma legal, o art. 7º do Decreto- lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, passou a vigorar nos seguintes termos:

“Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo.”

Surge para o Fisco o poder/ dever de proceder à compensação de valores a disposição do contribuinte com créditos tributários. Antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, a autoridade deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

Nos termos da IN nº 900 de 2008 da RFB, verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício ser-lhe-á restituído ou ressarcido.

Quando se tratar de pessoa jurídica, a verificação da existência de débito deverá ser efetuada em relação a todos os seus estabelecimentos e de eventuais empresas incorporadas, inclusive obras de construção civil.

No âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a Portaria PGFN nº 919 de 17.11.2005 determina que caberá ao Procurador da Fazenda Nacional, sempre que, em razão de sua atuação em processo judicial ou administrativo, tomar conhecimento acerca da existência de crédito disponível em favor da parte ou interessado, proceder à consulta junto ao Cadastro Informativo da Dívida Ativa da União - CIDA e demais cadastros de dívida fiscal para a identificação de inscrições ativas em nome deste.

Assim, existindo débito em nome do contribuinte, o valor do ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

Alexandre Macedo Tavares (2006: fl. 80) indaga de forma pertinente acerca de quais modalidades de débitos comportam a mencionada compensação de ofício. Os débitos tributários com exigibilidade suspensa por parcelamento, depósito ou decisão judicial, ou mesmo os débitos não tributários, poderiam ser objeto da medida?

A IN 900/08 da RFB, no seu art. 49 §1º, determina que verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

Como a norma não somente autoriza como também disciplina a compensação de débitos não tributários e de tributos com a exigibilidade suspensa, a doutrina passou a tecer consideráveis críticas ao instituto.

Para Alexandre Macedo Tavares (2006, pág. 80), a compensação de ofício, quando alcança débitos alheios à relação tributária ou tributos com a exigibilidade suspensa, torna-se inconstitucional por refletir um mecanismo indireto e coercitivo, apto a constranger os sujeitos passivos ao adimplemento de suas obrigações fiscais.

Ora, não parece ser esta a *men legis* da norma. É regra geral no campo obrigacional que o devedor responde por suas dívidas através do seu patrimônio.

Se o particular tem o dever de ressarcir o Estado ou de pagar tributo vencido, mas não o faz voluntariamente, é razoável que possa ocorrer a compensação de ofício, pois não é justo nem moral que o Estado entregue valores a um devedor seu. Certamente, em igual situação, nenhum particular agiria assim, quanto mais o Estado, cujo interesse público se torna indisponível.

Por outro lado, não parece legítimo proceder à compensação de ofício quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa, sobretudo em razão de parcelamento. Nesse sentido, já há precedentes no Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE PIS A SEREM RESTITUÍDOS EM REPETIÇÃO DE INDÉBITO, COM VALORES DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS CONSOLIDADOS NO PROGRAMA REFIS. IMPOSSIBILIDADE. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ART. 163 DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO.

1. Afasto a alegada violação ao art. 535, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o acórdão guerreado se pronunciou de forma clara e suficiente sobre as questões que lhe foram apresentadas, ainda que de forma contrária às pretensões da recorrente.

2. Não é necessária a expressa alusão às normas tidas por violadas, desde que o aresto guerreado tenha se manifestado, ainda que implicitamente, sobre a tese objeto dos dispositivos legais tidos por violados, no caso dos autos, os arts. 7º, caput, e §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 2.287/86 e 163 do Código Tribunal Nacional.

3. Esta Corte vem adotando entendimento no sentido de não ser possível que a Secretaria de Receita Federal proceda à compensação de ofício de valor a ser restituído ao contribuinte em repetição de indébito, com o valor do montante de débito tributário consolidado no Programa REFIS, visto que os débitos incluídos no referido programa tem sua exigibilidade suspensa.

4. O disposto no art. 163 do CTN, que pressupõem a existência de débito tributário vencido para que se proceda a compensação, não é aplicável ao caso, pois o valor do débito tributário consolidado no REFIS, além de ter sua exigibilidade suspensa, será pago de acordo com o parcelamento estipulado, sendo opção do contribuinte compensar os valores dos créditos tributários a serem restituídos em repetição de indébito, com os débitos tributários consolidados no Programa Refis.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido”.

(REsp 873799 / RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) T2 - SEGUNDA TURMA DJe 26/08/2008).

Assim, podemos concluir que a Instrução Normativa SRF nº 900/2008 não dá suporte ao procedimento fazendário no que tange aos créditos tributários com exigibilidade suspensa, já que sendo norma infralegal, não poderia inovar no mundo jurídico, criando direitos e obrigações sem suporte em lei.

Inobstante a vigência da IN 900/2008, como explica Leandro Paulsen (2007, pág. 1086), a situação foi revertida por meio da Portaria Interministerial nº 23 de 02 de fevereiro de 2006, que excluiu do seu texto as hipóteses de débitos parcelados.

Com exceção dessa particularidade, o instituto se demonstra razoável e atento ao postulado da equidade. Ora, se o sistema de compensação adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro é o “Legal”, quando alguém é possuidor de um crédito, poderá utilizá-lo para extinguir crédito que outrem tenha para com ele. Trata-se de uma faculdade que prescinde da anuência daquele em face da qual é exercida, pois traduz verdadeiro direito subjetivo.

#### **1.4 . Prazo para compensar**

Para a doutrina majoritária, o direito de o contribuinte compensar o indébito tributário tem sido associado ao direito de pedir restituição, inclusive no que tange ao prazo para o seu exercício. Para muitos, o direito à compensação subsiste enquanto não prescrito o direito de repetição do indébito tributário.

Para outros doutrinadores, como Alexandre Macedo Tavares (2006, pág. 89), o direito à repetição do indébito consiste em um direito à

prestação sujeito a prazo prescricional, que não se confunde com o direito potestativo a autocompensação, que se submete a um prazo decadencial.

Em verdade, há certa divergência doutrinária acerca da natureza decadencial ou prescricional do direito de compensar.

A relevância do tema surge em razão de alguns autores, como Hugo de Brito Machado (op. cit. TAVARES 2006:91) argumentarem que o direito de compensar é um direito potestativo e, dessa forma, não é afetado pelo decurso do tempo.

Assim, se não houver dispositivo legal estabelecendo o prazo para que os direitos potestativos sejam exercidos, poder-se-ia falar em perpetuidade ou inesgotabilidade deste direito.

Em sentido oposto, mas acompanhado pela doutrina majoritária, Leandro Paulsen (2007, pág. 1095) esclarece que se aplica à compensação o prazo para a repetição do indébito, pois ambas são modalidades de ressarcimento pelo pagamento indevido.

Entender de forma contrária é o mesmo que afirmar que o Estado não faz jus ao postulado da segurança jurídica, nem deve manter o equilíbrio financeiro e atuarial do orçamento.

Com efeito, aplica-se à compensação o disposto no art. 168 do Código Tributário Nacional, vejamos:

“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.”

Tratando-se de lançamento de ofício ou por declaração, o prazo quinquenal tem seu termo inicial no pagamento indevido, quando restou extinto o crédito tributário.

Quando se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, contudo, alguns questionamentos podem surgir. Isso porque, nesses casos, a extinção do crédito tributário só se opera definitivamente quando ocorrer a homologação tácita ou expressa do fisco, conforme preceitua o art. 150, §1º do Código Tributário Nacional.

Assim, firmou-se entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita.

Contudo, em 9 de fevereiro de 2005 foi editada a Lei Complementar nº 118, que em seu art. 3ª previu:

“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”.

“Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, 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.”

Por sua vez, o art. 106, inciso I do CTN determina:

“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”;

Com efeito, considerando o suposto caráter interpretativo da novel legislação, a tese dos “cinco mais cinco” já consolidada nos Tribunais Superiores restou rechaçada.

Tal situação gerou inegáveis prejuízos aos contribuintes, que tiveram a segurança jurídica de suas relações de indébito abaladas. O prazo para a repetição do indébito tributário ou para a compensação passou a contar do pagamento indevido, independentemente da modalidade de lançamento do tributo.

Considerando as inúmeras demandas propostas, na sessão do dia 6.6.2007, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172/1966 do Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 (EREsp 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

Na ocasião, firmou-se o entendimento de que, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição de 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.

#### **1.4.1. Tributo declarado inconstitucional e termo *a quo* da compensação.**

É fácil constatar que as garantias constitucionais, ao lado das limitações ao poder de tributar, são fortes escudos de proteção do contribuinte em face do legislador ordinário e do próprio executivo, nas respectivas esferas de competência.

Sendo assim, a legislação tributária, entendida como as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e normas complementares, bem como os atos administrativos e regulamentos, devem absoluta adequação aos preceitos constitucionais no aspecto formal e substancial, sob pena de inconstitucionalidade.

Em apertada síntese, a inconstitucionalidade formal pode configurar-se em razão de vício no processo legislativo, seja quanto à competência para a instituição do tributo, seja quanto à modalidade legislativa adequada, ou ainda, quanto ao quorum de aprovação da lei.

Não menos relevante, a inconstitucionalidade material revela uma afronta à Constituição quando dispõe de maneira diversa de dispositivo constitucional sobre o mesmo tema, como por exemplo, quando não respeita alguma das limitações ao poder de tributar.

Pode ocorrer inconstitucionalidade material quando a norma, embora disciplinando matéria deixada pelo Constituinte à liberdade de conformação do legislador, tenha sido editada não para realizar os concretos fins constitucionais, mas sim para prosseguir outros, diferentes ou mesmo de sinal

contrário àqueles, ou, tendo sido editada para realizar finalidades apontadas na Constituição, ofende a normativa constitucional por fazê-lo de modo não razoável.

Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a inconstitucionalidade material de várias leis com base na ofensa ao princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade.

Pois bem. Pode ocorrer de o contribuinte, instado a realizar o pagamento de determinado tributo, entenda ser este indevido, por vislumbrar alguma hipótese de inconstitucionalidade.

Nessa hipótese, poderá o contribuinte acionar o controle difuso de constitucionalidade da norma por meio de ação judicial individual, com a finalidade ver declarada a inexistência da relação jurídico tributária, utilizando como causa de pedir a suposta inconstitucionalidade, que integrará os fundamentos da decisão.

Tal decisão judicial produzirá efeitos apenas às partes envolvidas, sendo que a produção de efeitos gerais dependerá de Resolução do Senado Federal suspendendo a execução do ato normativo, nos termos do art. 52, inc. X da Constituição Federal, quando se tratar de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Outrossim, a exigência poderá ser questionada por meio do controle concentrado de constitucionalidade, via Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelos entes legitimados junto ao Supremo Tribunal Federal, cujos efeitos *erga omnes* alcançaram todos os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Não obstante as duas formas de controle citadas, vigora no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da “presunção de constitucionalidade”

das normas. Enquanto não reconhecida a inconstitucionalidade da exação, estará o contribuinte sujeito ao pagamento do tributo, salvo nas hipóteses de suspensão da exigibilidade.

Sendo assim, reconhecida a inconstitucionalidade da lei, qual o termo *a quo* para pleitear a restituição ou compensação do montante pago indevidamente?

Nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados 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.

Tratando-se de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, via Ação Direita de Inconstitucionalidade, qual o termo inicial para a contagem do prazo de repetição deve ser considerado pelo contribuinte: a data do julgamento pela Suprema Corte ou a data do pagamento indevido, quando se extinguiu a obrigação?

Em verdade, devem ser analisados os efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF e da resolução do Senado que suspende a execução de lei declarada inconstitucional, e a relação desses atos com o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo.

Nos termos do Parecer COSIT Nº 58/98:

“25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26 - Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão foram válidos "erga omnes", que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico, do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

26.1 - Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF" .

Ocorre que, em 1999 foi editado o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, expressando entendimento diametralmente oposto à nota acima transcrita.

Para a PGFN, a cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN.

Como o Código Tributário Nacional, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se a lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão.

A Fazenda suscita que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado, mas também à Administração Pública, cuja observância da lei é imperiosa. Nesse sentido, esclarece o mencionado Parecer:

A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição cinquenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade. Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional.

Conseqüência não menos desastrosa da não contemporização do efeito *ex tunc* ocorreria quando a lei declarada inconstitucional tivesse revogado lei antiga, mais onerosa para o contribuinte. Como esta última estaria revigorada (a declaração alcança a lei *ab initio*), o Fisco poderia exigir o pagamento da diferença eventualmente existente, independentemente do tempo decorrido, pois restariam afastadas a decadência e a prescrição. Sim, porque o raciocínio que se aplica em relação ao direito do contribuinte de pedir restituição deve, por uma questão de coerência, aplicar-se ao direito da Fazenda Pública. Se os arts. 165 e 168 do CTN não se aplicam à restituição decorrente da inconstitucionalidade da lei, por que dela não cuidaram expressamente, também os arts. 173 e 174 não se aplicariam, pela mesma razão, ao crédito tributário.

Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

I o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do

Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito ex tunc, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, b da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

Mais uma vez a alteração do entendimento e, conseqüentemente, da conduta do FISCO, irradiou reflexos na seara jurídica dos contribuintes. Por óbvio, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma definitiva a interpretação do texto constitucional deverão ser observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, considerando o efeito vinculante dessa decisão. Por outro lado, é regra salutar o princípio da legalidade da administração pública, que age nos estritos limites legais.

Se por um lado, por dedução lógica, não há que se falar em decadência ou mesmo em ação antes de violado o direito, que só surgiu de forma incontestante com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, não se pode olvidar da necessária proteção à segurança jurídica do Estado.

Em uma verdadeira ponderação de princípios constitucionais, aliada às repercussões políticas e econômicas que envolvem o tema, o STF

firmou entendimento no sentido de que é irrelevante, para efeito da contagem do prazo prescricional, a causa do recolhimento indevido (pagamento a maior ou declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo), eliminando-se a anterior distinção entre repetição de tributos cuja cobrança foi declarada inconstitucional em controle concentrado e em controle difuso, com ou sem edição de resolução pelo Senado Federal, mediante a adoção da regra geral para todos os casos, qual seja, cinco anos do pagamento indevido. É o que traduz o seguinte julgado:

DECISÃO: Vistos, etc. Trata-se de recurso extraordinário, interposto com fundamento nas alíneas “a” e “c” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Acórdão cuja ementa ficou assim redigida (fls. 35/36): “PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7787/89, INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS NO MÊS DE SETEMBRO DE 1989, NO IMPORTE DE 20% - INEXIGIBILIDADE E COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL (artigo 168 DO CTN) - TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL: DATA DO PAGAMENTO INDEVIDO – RECURSO IMPROVIDO – SENTENÇA MANTIDA. [...] 4. A reabertura do prazo prescricional a partir da declaração de inconstitucionalidade da lei por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, ou até mesmo a partir da conseqüente suspensão da execução, no todo ou em parte, do diploma legal assim declarado, por meio de Resolução emanada do Senado Federal, tornaria imprescritível o exercício do direito violado pela norma reconhecida como inconstitucional, em total desrespeito à segurança jurídica. 5. O prazo para o contribuinte pleitear a repetição do indébito ou a compensação extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos (art. 168 do CTN), contado da data da extinção do crédito tributário, operando-se esta a partir do pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Precedentes desta E. Corte e do C. Superior Tribunal de Justiça. 6. A pretensão da autora foi alcançada pela prescrição quinquenal, já que, no presente caso, a ação foi ajuizada em 21/09/2000, e os valores por ela reclamados foram pagos em 06/10/89. 7. Recurso improvido. Sentença mantida.” ) (RE 601083 / SP - SÃO PAULO RECURSO

EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CARLOS BRITTO Julgamento: 29/06/2009).

Outrossim, no âmbito do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), antigo Conselho de Contribuintes, vem prevalecendo a tese defendida pela Fazenda Nacional, como se vê no seguinte julgado:

Recurso nº: 301-127140 - Processo nº: 13804.000599/99-72 - Recorrente: FAZENDA NACIONAL Recorrida: Interessado(a): AGRO COMERCIAL BRAZ CUBAS LTDA. - Matéria: FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO.

Prazo para restituição de tributo declarado inconstitucional

A Câmara a quo julgou procedente pedido de restituição de Finsocial, declarado inconstitucional. A Fazenda recorreu, alegando que o pedido estava prescrito, eis que apresentado cinco anos depois da data do pagamento. A Câmara a quo havia entendido que no caso do Finsocial, declarado inconstitucional, o prazo começa a ser contado da data da Medida Provisória que dispensou a Fazenda Nacional de constituir o Finsocial. A CSRF acolheu a argumentação da PGFN e reformou o acórdão proferido pela Câmara a quo.

(Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – setembro de 2009).

Dado provimento ao recurso da Fazenda.

Sendo assim, vai se consolidando o entendimento, no âmbito administrativo e judicial, de que o termo *a quo* para o recolhimento de tributo declarado inconstitucional é a data do pagamento indevido e não a data da declaração de inconstitucionalidade.

### **1.5 Utilização de precatórios para a extinção de créditos tributários**

No ordenamento jurídico brasileiro vigora o sistema do precatório para o cumprimento de condenações judiciais transitadas em julgado a que se

submetem as Fazendas Públicas, nos moldes estipulados no art. 100 da Constituição Federal.

Com efeito, em razão dos princípios da impenhorabilidade e indisponibilidade dos bens públicos, bem como em face das limitações orçamentárias e financeiras, fáticas e jurídicas que acometem os entes da Federação, é cada vez mais comum por parte de alguns estados e municípios o inadimplemento de sua dívida consolidada, em especial, dos precatórios.

Sabe-se bem que tal postura do ente público nem sempre é justificável, já que estados ricos, com arrecadação bastante elevada, politicamente têm optado por não permanecer com suas contas em dia, como é o caso de Estado de São Paulo, dispensando qualquer outra comparação.

O resultado desta problemática é que muitos credores da administração, sejam cidadãos ou mesmo empresas, passam por verdadeiros dramas por não possuírem qualquer perspectiva de recebimento dos valores devidos.

Imaginemos, ainda, a comum hipótese em que o contribuinte é ao mesmo tempo titular de precatório devido por determinado ente estatal e possui débitos inscritos em dívida ativa daquele mesmo Fisco.

Nesse contexto, cada vez mais tem se ventilando a possibilidade de utilização de precatórios vencidos e não pagos para a extinção de créditos tributários.

A idéia encontrou resistência por parte de alguns entes federativos, que argumentam, em síntese, o possível desequilíbrio financeiro-orçamentário provocado pela medida, bem como a inexistência de autorização legal.

Sendo assim, necessário analisar alguns aspectos que rodeiam o instituto, o que será feito nos tópicos a seguir.

#### **1.5.1. Compensação ou pagamento do crédito tributário mediante o uso de precatório.**

Usualmente ouvimos falar em compensação de créditos tributários com valores consubstanciados em precatórios vencidos e não quitados.

Contudo, não parece que o termo “compensação” aventado esteja adequado. O pagamento e a compensação são formas de extinção do crédito tributário, mas em seus efeitos não se confundem.

Exemplificando, há expressa vedação legal de compensação de créditos tributários sujeitos à execução fiscal, como se vê na leitura do art. 16 da Lei 6930/80, abaixo transcrito.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

No âmbito federal, dispõe no mesmo sentido o artigo 74, § 3º., inciso, II, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.833/2003, in verbis

:

§ 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:

“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 Ativas da União.”

Diante dos dispositivos legais sucintamente colacionados, percebe-se que a compensação no âmbito tributário pressupõe requisitos específicos previstos em lei, podendo-se concluir que não há no ordenamento jurídico autorização para a realização de compensação nos moldes ventilados.

Nada impede, no entanto, que determinado ente federativo possua lei admitindo a extinção de crédito tributário mediante compensação com precatório. O Superior Tribunal de Justiça possui precedentes no sentido de que, em tal hipótese, a existência de lei específica é imprescindível, vejamos:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LEI LOCAL AUTORIZATIVA. IMPRESCINDIBILIDADE. ICMS. PRECATÓRIO DEVIDO POR PESSOA JURÍDICADISTINTA. IMPOSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A extinção de crédito tributário mediante compensação somente é possível se houver lei autorizativa na esfera do Estado. Precedentes do STJ. (grifos nossos).

(...)

AgRg no RMS 28419 / PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)  
DJe 27/08/2009

Por outro lado, conforme entendimento da melhor doutrina e jurisprudência nacional, a Emenda Constitucional nº 30 de 13 de setembro de 2000 introduziu no texto constitucional uma autorização expressa para a utilização de precatórios como forma de pagamentos de tributos, atendidos determinados requisitos.

O art. 78, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias concedeu ao titular de precatório vencido o poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora, nos seguintes termos:

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 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.

§ 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.

§ 3º O prazo referido no caput deste artigo fica reduzido para dois anos, nos casos de precatórios judiciais originários de desapropriação de imóvel residencial do credor, desde que comprovadamente único à época da imissão na posse.

Para alguns doutrinadores, como é o caso de Roberto Ferraz, a Emenda Constitucional nº 30 teria transformado os precatórios em verdadeira moeda para pagamento de tributos do ente devedor (FERRAZ: 2009).

O autor esclarece que:

“...o precatório vencido e não pago, na forma do parágrafo 2º do art. 78 dos ADCT com a redação da Emenda 30/00, configura moeda para o pagamento de tributos da entidade federada (sua devedora) e que deve

obrigatoriamente ser aceita pelo credor desses tributos.” (op. cit, pág. 353).

Não obstante a merecida empolgação dos tributaristas em face da norma, deve-se ter em mente que nem todos os precatórios possuem tal poder liberatório do pagamento de tributos.

Somente os precatórios pendentes de pagamento na data de 13 de setembro de 2000 e os decorrentes de ações judiciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 encontram-se em tal situação, excluídos ainda as Requisições de Pequeno Valor, os precatórios de natureza alimentícia e os que já tiverem seus recursos liberados ou depositados em juízo.

Em relação aos precatórios alimentícios, a jurisprudência dominante tem apontado que não se enquadram no art. 78 do ADCT, em razão da expressa ressalva legal, motivo pelo qual não possuem poder liberatório do pagamento de tributos.

A interpretação do dispositivo ensejou interessantes debates jurídicos, que serão a seguir mencionados.

### **1.5.2 . Da exigência de lei específica do ente tributante.**

Há necessidade ou não de lei específica do ente federativo para autorizar a extinção do crédito tributário mediante precatório?

Amparando na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pode-se concluir que o poder liberatório do pagamento de tributos não exige lei do ente federativo para que o titular do crédito previsto no art. 78 do ADCT possa extinguir o crédito tributário mediante pagamento.

Isso porque a Constituição Federal já discriminou quais são os requisitos necessários para que o precatório seja utilizado como meio de pagamento, tratando-se de norma de eficácia imediata, que não precisa de complementação e sequer pode ser restringida pelo legislador ordinário.

Por outro lado, a jurisprudência é clara ao distinguir tal hipótese das demais espécies de precatórios, não enquadrados no art. 78 do ADCT. Como tais títulos não são alcançados pelo “poder liberatório”, a edição de lei do ente tributante autorizando a compensação é imprescindível, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LEI LOCAL AUTORIZATIVA. IMPRESCINDIBILIDADE. ICMS. PRECATÓRIO DEVIDO POR PESSOA JURÍDICA DISTINTA. IMPOSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A extinção de crédito tributário mediante compensação somente é possível se houver lei autorizativa na esfera do Estado. Precedentes do STJ.

2. Ademais, seria inviável a extinção de crédito de ICMS por meio de compensação com precatório devido por pessoas jurídicas distintas (autarquia estadual/Departamento de Estradas e Rodagem – DER/PR). Precedentes do STJ.

3. Nesse contexto, é desnecessária a análise de suposto poder liberatório, pois o art. 78, § 2º, do ADCT é expresso ao referir-se a “tributos da entidade devedora”.

4. A inexistência de identidade entre os devedores dos precatórios e o credor do tributo (ICMS) afasta a aplicabilidade do dispositivo constitucional.

5. Agravo Regimental não provido.”

(AgRg no RMS 28419 / PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) DJe 27/08/2009)

### **1.5.3. Da utilização de precatórios para a garantia da execução**

Outro tema polêmico refere-se à possibilidade de penhora de precatório para a garantia de execução fiscal.

Desde logo cumpre lembrar que o art. 16 da Lei nº 6.830/80 proíbe a alegação de compensação no bojo da execução fiscal. Sendo assim, não se cogita, mais uma vez, da compensação dos precatórios com créditos tributários já inscritos em dívida ativa e sujeitos à execução.

Em verdade, não obstante a desorganização orçamentária que atinge alguns entes federativos, o precatório não perdeu sua essência de crédito em benefício do seu titular.

Aliás, se o precatório se emoldura no art. 78 do ADCT, passa a ser aceito como “moeda” para pagamento de tributos da entidade devedora.

Nesse contexto, considerando a natureza creditória do instituto, não há como negar que o precatório pode ser utilizado para garantia de execução fiscal mediante penhora. Nesse sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA DE PRECATÓRIO – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES. 1. Esta Corte considera que o crédito representado por precatório é um bem penhorável, mesmo que a entidade dele devedora não seja a própria exeqüente. Assim, a recusa, por parte do exeqüente, da nomeação feita pelo executado, pode ser justificada por qualquer das causas previstas no artigo 656 do Código de Processo Civil, mas não pela impenhorabilidade do bem oferecido. 2. Ainda que se reconheça que a substituição da penhora, sem aquiescência da Fazenda Pública,

somente pode se dar por depósito em dinheiro ou fiança bancária, descabida a recusa da Fazenda Pública na indicação do precatório em garantia da execução. Agravo regimental improvido.

(AGRESP 200702437116, Rel. HUMBERTO MARTINS ,DJE DATA:18/12/2008 DJE DATA:18/12/2008)

Por outro lado, ineludível que a Fazenda Pública pode recusar o precatório ofertado, desde que justifique a recusa no art. 656, inc. I, do Código de Processo Civil – CPC, por desrespeito à ordem de precedência, já que, em regra, o precatório representa tão somente um crédito e não o dinheiro em si. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DO BEM PENHORADO. OFERECIMENTO DE PRECATÓRIO. RECUSA DA FAZENDA. POSSIBILIDADE. ART. 656, INC. I, DO CPC. 1. Trata-se de recurso especial em que se discute a possibilidade de recusa de precatórios como garantia de execução fiscal. 2. Analisando os autos, observa-se que, apesar de o Tribunal de origem ter avaliado a questão à luz do art. 11 da Lei n. 6.830/80, a hipótese em comento trata de substituição de bens penhorados. 3. Dessa forma, a recusa da Fazenda é justificada, com base no que dispõe o art. 656, inc. I, do Código de Processo Civil - CPC, uma vez que já foi realizada nos autos penhora sobre o faturamento da empresa (ordem de precedência: inc. VII do art. 655 do CPC vs. inc. XI do mesmo dispositivo). Precedentes. 4. Agravo regimental não-provido. (STJ, AGRESP 200703091284, Rel. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE DATA:26/11/2008).

Sendo assim, analisando os precedentes do STJ, pode-se concluir que a Corte tem aceitado a nomeação à penhora de crédito oriundo de

precatório, para fins de garantia do juízo, desde que observada a ordem de precedência prevista no art. 656, inciso I do CPC.

#### **1.5.4. Utilização de créditos de terceiros para a extinção do débito tributário**

Da leitura do art. 78 do ADCT verifica-se que a norma constitucional permitiu a cessão de créditos em caso de atraso do pagamento do precatório nos prazos e parcelas estipulados.

Com base no dispositivo legal, vozes autorizadas têm admitido a possibilidade da cessão dos créditos consubstanciados em precatórios qualificados pela EC 30/200 para quitação de débitos tributários de terceiros.

A professora Betina Treiger Grupenmacher (2009, pág. 49) leciona que, “observada a disciplina estabelecida no art. 286 do Código Civil para a transferência em questão, não há qualquer vedação à cessão do crédito decorrente de precatório a terceiro, para que este o utilize na compensação com tributos que deva”.

Todavia, a pretensão tem encontrado resistência não somente por parte das Fazendas Públicas, mas também dos próprios Tribunais Superiores, em especial do Superior Tribunal de Justiça, que esclarece seu posicionamento do julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. COMPENSAÇÃO COM PRECATÓRIO. INVIABILIDADE. 1. Analisando-se a sistemática prevista no art. 78 do ADCT, constata-se que, enquadrando-se o crédito em alguma das hipóteses previstas no caput do artigo referido — precatórios pendentes na data de promulgação da EC 30/2000 e os que decorram de ações iniciais

ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 —, e estabelecido o parcelamento, o inadimplemento de alguma das parcelas atribui ao respectivo crédito poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora (§ 2º). 2. Contudo, nos termos 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". No caso do Estado do Paraná, entre outros requisitos, a legislação estadual impõe a necessidade de homologação judicial da cessão do crédito oriundo do precatório. Tendo em vista que tal restrição foi veiculada por meio de decreto, e não de lei em sentido estrito, cumpre esclarecer que a norma estadual, além de observar o disposto no art. 100 da CF/88 (pagamento de acordo com a ordem cronológica de apresentação dos precatórios), não contraria o disposto no art. 78, § 2º, do ADCT, tampouco ofende a regra do art. 170 do CTN. Nesse sentido: RMS 12.568/RO, 2ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 9.12.2002; RMS 20.526/RO, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 25.5.2006; RMS 12.617/RO, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 14.4.2008. 3. Assim, considerando que a norma estadual em comento não é incompatível, formal e materialmente, com os preceitos constitucionais referidos, e que não ofende o princípio da razoabilidade — pois a sua não-observância acarreta, como bem observou o Tribunal de origem, comprovação insuficiente acerca dos créditos obtidos por meio de cessão —, impõe-se reconhecer a sua legitimidade e, conseqüentemente, reconhecer a inexistência de direito líquido e certo na hipótese. 4. Acrescente-se que a Primeira Turma/STJ, ao apreciar o RMS 24.450/MG (Rel. Min. José Delgado, DJe de 24.4.2008), firmou entendimento no sentido de que é ilegítima a pretensão de se compensar débito tributário (devido à administração direta) com crédito de precatório adquirido de terceiros (por cessão) e da responsabilidade de entidade da administração indireta. Na hipótese, o precatório apresentado em face do Estado do Paraná é de responsabilidade do Departamento de Estradas de Rodagem (autarquia estadual), que

possui autonomia administrativa, técnica e financeira, razão pela qual é inviável (por mais essa circunstância) a compensação pretendida. 5. Recurso ordinário desprovido.

(ROMS - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 28406, Rel. DENISE ARRUDA. DJE DATA:16/04/2009

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da controvérsia envolvendo o tema, que será objeto de julgamento nos autos do RE nº 566.349, ainda pendente de conclusão definitiva.

DECISÃO: O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da controvérsia objeto dos presentes autos --- PRECATÓRIO ADQUIRIDO DE TERCEIRO. COMPENSAÇÃO COM DÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 78, § 2º, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS --- que será submetida a exame do Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 566.349, Relatora a Ministra Cármen Lúcia. Determino a devolução deste feito ao Tribunal de origem [RISTF, 328], para que seja observado o disposto no artigo 543-B e seus parágrafos do Código de Processo Civil. Publique-se. Brasília, 25 de agosto de 2009. Ministro Eros Grau - Relator – 1

(STF, AI 764620 / RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 25/08/2009)

Resta aguardar a leitura que o órgão guardião da Constituição fará da expressão “permitida a cessão dos créditos” inscrita no *caput* do dispositivo constitucional.

Diante de uma problemática tão complexa como a que envolve o pagamento de precatórios, pode-se esperar da Corte Superior uma dose do consequentialismo jurídico que tem norteado recentes decisões com envoltura política.

Para Guilherme Cezaroti (2009:137), consequencialismo jurídico importa em qualquer atitude que condicione explícita ou implicitamente a adequação jurídica de uma decisão judicial à valoração das conseqüências associadas à mesma e às suas alternativas. A decisão preferível seria aquela de conseqüências menos gravosas para os envolvidos em determinado conflito judicial.

Cumpre-nos aguardar a palavra final, mas pode-se adiantar que o PGR manifestou-se pelo desprovimento do Recurso Ordinário nº 566.349, ou seja, pela impossibilidade de utilização de precatório cedido por terceiro para pagamento de tributo, conforme acompanhamento processual extraído do *site* do Supremo Tribunal Federal.

#### **1.5.5 Considerações finais**

Em síntese, podemos concluir que a utilização de precatórios para pagamento de tributos é admitida pelos tribunais, nas hipóteses previstas no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Para os precatórios não enquadrados na previsão constitucional, domina o entendimento no sentido de que não podem ser compensados com créditos tributários, a não ser que haja lei específica do ente federativo autorizando.

O tema caminha para uma consolidação da jurisprudência junto ao Supremo Tribunal Federal, que irá analisar algumas limitações do instituto no julgamento do RE 566.349.

## **2. A COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO**

A administração pública como um todo atua com base no princípio da legalidade administrativa e a administração tributária não foge a esta regra. Sendo assim, o fisco deve atuar nos exatos limites e comandos estipulados em lei ao proceder à compensação tributária.

Nesse sentido, o instituto da compensação tributária é disciplinado pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional e pela Lei nº 9.430/96. No âmbito infralegal é regulamentado pela IN nº 900 de 2008 da Receita Federal do Brasil.

Além da observância da legalidade administrativa pelo agente fiscal, a própria legislação em vigor, sobretudo os regulamentos infralegais, devem observância ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sob pena de terem sua validade questionada junto aos Tribunais pátrios.

Assim, os limites e vedações estipulados nas normas devem ser plenamente justificados por um interesse público maior. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem se manifestando, como se vê em um trecho do acórdão proferido na ADI 2551 MC-QO / MG - MINAS GERAIS:

“(...) O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções,

qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.”

Feitas estas considerações iniciais, mister analisar o procedimento administrativo previsto para a compensação tributária.

## **2.1 Da aplicabilidade da IN nº 900/2008 da RFB**

A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou 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) são efetuados conforme o disposto na Instrução Normativa nº 900/2008 da RFB.

Outrossim, rege-se pela referida Instrução a compensação relativa à contribuições previdenciárias 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.

Por fim, a norma aplica-se também à compensação das contribuições previdenciárias dos empregadores domésticos e dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição, das instituídas a título de substituição, dos valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada e, ainda, às contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

## **2.2. Do Pedido Administrativo de Compensação**

O contribuinte que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento será detalhado em tópico posterior.

Assim, o interessado deverá apresentar à RFB a Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP (Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Ainda que o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo ou que o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público, a compensação será efetuada mediante a apresentação da Declaração de Compensação

Um ponto merece especial cuidado quando do requerimento administrativo da compensação. Esta será considerada não declarada quando o sujeito passivo não utilizar o programa PER/DCOMP para declarar a compensação, conforme estabelece o art. 39, §1º da IN 900/2008, caso em que não será extinto o crédito tributário.

Segundo o art. 98, §2º e §3º da IN 900/2008, a declaração feita mediante o programa PER/DCOMP somente poderá ser substituída pelo formulário previsto no inc. V do mesmo artigo nos casos em que a compensação

de seu crédito para com a Fazenda Nacional não possa ser requerido ou declarado eletronicamente à RFB.

Caracteriza-se como impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, a ausência de previsão da hipótese de compensação no aludido Programa, bem como a existência de falha no Programa que impeça a geração do pedido eletrônico, ou melhor, da Declaração de Compensação.

Fora estas hipóteses, caso o contribuinte realize sua declaração mediante papel/ formulário, esta será considerada não declarada e não será apta sequer a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação. Ultrapassado este prazo sem manifestação expressa da administração, em princípio, tem-se por extinto o crédito tributário, salvo nas hipóteses em que a compensação é considerada não declarada, como será posteriormente esclarecido.

Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação.

O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo, observando, ainda, se não há vedação para a compensação pretendida.

O contribuinte poderá desistir do pedido de restituição mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa

PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário em meio papel, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento

### **2.3 Dos efeitos jurídicos da declaração de compensação**

A compensação declarada pelo contribuinte extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Com efeito, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

Em verdade, a própria declaração de compensação apresentada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, dispensando a realização do lançamento de ofício.

Tal aspecto revela-se fundamental na contagem dos prazos decadenciais ou prescricionais do crédito tributário, como bem exemplifica o seguinte julgado:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. PEDIDO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. NÃO-CARACTERIZAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS CAUTELARES ESPECÍFICOS. 1. (...) A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que os créditos decorrentes de declaração prestada pelo contribuinte e não-pagos na data do vencimento da obrigação conferem ao Fisco a prerrogativa de exigir o seu pagamento. Assim sendo, a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários

Federais (DCTF) corresponde à constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se, a partir daí, o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do débito, consoante disposto no art. 174 do CTN. 2. Na hipótese de débito que foi declarado em DCTF e objeto de compensação, devidamente informada ao Fisco, a necessidade de se proceder ao lançamento atinge apenas eventual débito remanescente (EREsp 576.661/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.10.2006), e não o débito declarado pelo contribuinte. Desse modo, indeferida a compensação — tanto administrativa quanto judicialmente — , o débito declarado (e, portanto, efetivamente constituído) não se sujeita mais ao prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, e sim ao prazo prescricional de cinco anos para "a ação de cobrança" (art. 174 do CTN). 3. Como bem ressalta Hugo de Brito Machado, "a compensação de que se trata será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados e, uma vez declarada à Secretaria da Receita Federal, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação" ("Curso de Direito Tributário", 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, págs. 226/227). Por outro lado, nos termos da novel redação do art. 74, § 6º, da Lei 9.430/96, "a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados". (...)

(STJ, AGRMC - AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR – 12623, Rel. DENISE ARRUDA, 1ª turma, DJ DATA:30/04/2007 PG:00281)

Em resumo, o tributo objeto de declaração de compensação restará constituído pela entrega da declaração, não estando sujeito a prazo decadencial, mas tão somente prescricional para a ação executiva.

Não homologada a compensação, caso o contribuinte, no prazo de 30 dias contados de sua intimação, não apresente o recurso cabível ou não pague o tributo devido, o débito será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional

para inscrição em Dívida Ativa da União e posterior propositura da Execução Fiscal.

A compensação declarada à RFB de crédito tributário lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, conforme determina o §6º do art. 34 da IN 900/2008.

## **2.4 Das vedações ao direito de compensar**

A Lei nº 9430/96 e a IN nº 900/2008 disciplinam, de forma não taxativa, algumas hipóteses em que não é admitida a declaração de compensação.

Dessa forma, o art. 74, §3º da Lei nº 9.430/96 estabelece que 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 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.

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;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

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

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”.

Da mesma forma, com fundamento no art. 74 §14 da Lei 9.430/96, o art. 34, §3º da IN nº 900/ 2008 da RFB regulamenta o dispositivo legal, disciplinando que:

“§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que:

- a) seja de terceiros;
- b) se refira a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;
- c) se refira a título público;
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;
- e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

II - o débito apurado no momento do registro da DI;

III - o débito que já tenha sido encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela RFB;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não-homologada ou considerada não declarada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o débito que não se refira a tributo administrado pela RFB;

VII - o débito relativo a tributos de valor original inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais);

VIII - o débito relativo ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física (carnê-leão) apurado na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988;

IX - o débito relativo ao pagamento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL apurados na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

X - o saldo a restituir apurado na DIRPF;

XI - o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;

XII - o crédito apurado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial (Paes) de que trata o art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e do Parcelamento Excepcional (Paex) de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, decorrente de pagamento indevido ou a maior;

XIII - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido pela autoridade competente da RFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

XIV - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

XV - os tributos apurados na forma do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006;

XVI - o crédito resultante de pagamento indevido ou a maior efetuado no âmbito da PGFN; e

XVII - outras hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo.”

A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34, acima arroladas, produzindo tal situação efeitos jurídicos diversos da não homologação, como será adiante analisado.

### **2.4.1. Da compensação com créditos de terceiros**

A Lei 11.051, de dezembro de 2004, modificando o art. 74 da Lei 9.430/96, passou a proibir, em seu § 12, qualquer hipótese de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros.

Tal posicionamento foi reproduzido na IN SRF 600, de 28 de dezembro de 2005 (art. 26), que à época regulamentava a matéria, sendo certo que o entendimento restou mantido na IN SRF 900/2008 acima transcrita.

A inovação trazida pela Lei nº 9.430/96 restringiu o direito à compensação dos contribuintes, já que antes do seu advento era admissível a utilização de créditos de terceiros para a extinção do crédito tributário, pois não existia expressa vedação legal.

O STJ firmou o entendimento de que o art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996 impossibilita a utilização de créditos de terceiros para compensação de créditos tributários, vejamos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CRÉDITO DE TERCEIRO. CESSÃO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. "A compensação de crédito tributário só pode ser feita pela empresa que obteve a sua certificação judicial. Impossível a sua utilização por terceiro, em consequência de negócio jurídico de cessão celebrado. O art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, redação da Lei n. 10.037, de 2002, determina que os créditos apurados perante a Secretaria de Receita Federal só poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios e não de terceiros" (REsp 939.651/RS, Rel. Min. José Delgado, DJU 27.02.08). 2. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 3. Agravo regimental não provido.”

STJ, 2ª Turma, AGRESP 200800343914, REL CASTRO MEIRA, DJE  
DATA:23/04/2009 .

Consideram-se débitos próprios, nos termos do §9º do art. 34 da IN 900/ 2008 da RFB, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Em atenção ao Princípio da Praticabilidade da Tributação, o STJ vem dando interpretação bem restritiva ao comando legal, entendendo não ser possível a cessão de créditos sequer nos casos de substituição tributária. É o que traduz o acórdão abaixo:

“TRIBUTÁRIO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PIS - COMPENSAÇÃO - CESSÃO DE CRÉDITOS - SUBSTITUÍDO PARA SUBSTITUTO - IMPOSSIBILIDADE - EXISTÊNCIA DE OUTRAS FORMAS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. 1. No regime de substituição tributária para frente ou progressiva, é o substituto quem mantém vínculo jurídico com a Administração tributária e não o substituído, de modo que não é possível a compensação entre créditos deste com o Fisco no âmbito dessa sistemática de tributação. Inviabilidade de cessão de créditos a terceiros. 2. Razoabilidade da premissa em que se funda o acórdão recorrido, já que entre a proibição do enriquecimento indevido e o princípio da praticabilidade da tributação, pendeu para a adoção deste, ante a conclusão de que há outras vias de ressarcimento para que o substituído possa reaver os créditos que possua frente à Administração tributária. 3. Recurso especial não provido.”

RESP 200800449060, REL. ELIANA CALMON, DJE DATA:25/05/2009

## **2.4.2 Da Compensação com créditos reconhecidos por decisão judicial**

A Lei Complementar nº 104/ 2001 introduziu no Código Tributário Nacional expressa limitação à compensação de tributos com créditos decorrentes de sentença judicial, vejamos:

“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”. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Com base em tal fundamento, a autoridade fiscal não admite a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.

A compensação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado dar-se-á na forma prevista nos arts. 70 e seguintes da Instrução Normativa nº 900 de 2008 da RFB, caso a decisão não disponha de forma diversa.

A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão.

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, a compensação somente poderá ser efetuada se o requerente comprovar a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder

Judiciário, ou a renúncia à sua execução, e a assunção de todas as custas do processo de execução, inclusive os honorários advocatícios referentes ao processo de execução.

Não poderão ser objeto de restituição, de ressarcimento, de reembolso e de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.

A Declaração de Compensação será recepcionada pela RFB após prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

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.

## **2.5 Da não homologação da compensação**

Como dito antes, uma vez apresentada a declaração de compensação, extingue-se o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pelo Fisco, o que deverá ocorrer dentro de um prazo quinquenal, contados da entrega da declaração de compensação.

Homologada a compensação ou decorrido o período de cinco anos previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, em regra, não poderá mais o FISCO exigir do Contribuinte o valor indevidamente utilizado, salvo se a hipótese for de “compensação não declarada”.

Contudo, não homologada a compensação, aspectos negativos podem repercutir na espera jurídica do sujeito passivo, sobretudo pela natureza de “confissão de débitos” que baliza a declaração.

## **2.6. Do recurso administrativo cabível**

O direito de recorrer na esfera administrativa é assegurado no ordenamento jurídico vigente com uma garantia constitucional do contribuinte, consubstanciado no art. 5º, inciso LV da Carta Magna.

No caso de não homologação da compensação, o recurso legalmente previsto é a manifestação de inconformidade, prevista no art. 74, § 9º da Lei 9.430/96.

Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, observando-se o rito procedimental do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Caso a compensação seja considerada não declarada, não será admissível a manifestação de inconformidade, mas tão somente o recurso hierárquico impróprio, que será adiante mencionado.

### **2.6.1. Manifestação de Inconformidade**

É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade.

Como explica Alexandre Macedo Tavares (2006: fl. 75), a manifestação de inconformidade afigura-se como uma modalidade recursal administrativa autônoma, igualmente dotada da mesma abrangência eficaz e força operante dos demais recursos e reclamações administrativas que, por si, têm o condão de suspender a exigibilidade do débito, nos termos do art. 153, inciso III do Código Tributário Nacional.

Decorrem da suspensão da exigibilidade do débito conseqüências favoráveis ao recorrente, como a impossibilidade de ajuizamento da execução fiscal, o direito à obtenção de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa, inviabilidade de constrição de bens, não inclusão do nome do contribuinte no CADIN, dentre outros.

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 não homologou a compensação, observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio. O recurso seguirá o rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Nos termos do § 6º do art. 66 da IN RFB nº 9000/2008, 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.

Um ponto bastante controvertido sobre o tema refere-se ao disposto no § 8º do mencionado art. 66, que determina não caber manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação.

Para entender o real significado e alcance do dispositivo, imperioso distinguir as hipóteses de “compensação não homologada” e “compensação não declarada”, o que será detalhado no item a seguir.

### **2.6.2. Compensação não declarada**

A compensação não declarada compreende as situações elencadas no § 12 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, que versam sobre créditos inidôneos, carecedores dos atributos de liquidez e certeza, motivo pelo qual o contribuinte não poderia opô-los ao Fisco.

Por tal razão, o legislador resolveu diferenciar as hipóteses em que a compensação declarada não é homologada dos casos em que sequer é considerada declarada.

Consoante o exposto no item anterior, para o fisco, somente a compensação não homologada dá ensejo à manifestação de inconformidade, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III do Código Tributário Nacional.

Diferentemente, as hipóteses de compensação não declarada não são suscetíveis de oposição da manifestação de inconformidade, nos termos do §2º do art. 39 da norma infralegal.

Tratando-se de compensação “não declarada”, a ausência do efeito suspensivo ao recurso administrativo é apenas uma das conseqüências prejudiciais à esfera do contribuinte.

O principal objetivo na norma é assegurar que não ocorra extinção indevida de créditos tributários por força de interposição de pedidos de

compensação infundados que, de imediato, já produzirão o efeito de extinguir o crédito tributário desde a sua apresentação, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Outro aspecto deve ser considerado: não corre o prazo quinquenal para a homologação previsto no §5º do art. 74 da Lei 9.430/96, já que nessa hipótese, a homologação é incabível. Assim, passados cinco anos da entrega da declaração, se posteriormente ela for considerada não declarada, o contribuinte não fará jus a ver extinto o crédito tributário, pois não houve homologação tácita.

Há ainda que se ponderar sobre o multa isolada, cujos percentuais variam entre 75% a 150% conforme a ocorrência de fraude ou ilícitos por parte do contribuinte, como será posteriormente analisado.

Por fim, o contribuinte estará sujeito à representação criminal, desde que reste evidente o dolo em cometer a fraude.

### **2.6.3 Recurso administrativo nas hipóteses de compensação não declarada**

Se por um lado, existe o interesse do fisco de não tolerar pedidos de compensação protelatórios e manifestamente descabidos, vedando-se a interposição da manifestação de inconformidade, por outro, os contribuintes defendem que a decisão que considera não declarada a compensação não pode ser considerada definitiva, devendo ser submetida à revisão ainda no âmbito administrativo.

Nesses casos, o recurso interposto pelo contribuinte é o recurso hierárquico. Todavia, tal situação é bastante desfavorável ao recorrente, tendo em vista o entendimento firmado pelo fisco federal no sentido de que a interposição

deste recurso não atribui efeito suspensivo à exigibilidade do tributo, por ausência de previsão legal.

Isso porque, o Código Tributário Nacional dispõe sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estabelecendo que:

"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.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

VI — o parcelamento. (Inciso incluído pela Ltp nº 104, de 10.1.2001)  
(Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

Ou seja, apenas e tão somente a lei pode estabelecer as hipóteses em que os recursos e reclamações têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Nesse contexto, para o Fisco, caso a declaração de compensação não se acomode na regra disposta nos parágrafos 9 10 e 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, posto que se trata de compensação não declarada, eventuais manifestações ou recursos apresentados não possuem o condão de suspender a exigibilidade destes débitos por ausência de expressa previsão legal.

Cabe ainda acrescentar que o recurso hierárquico está previsto a partir do artigo 56, da Lei 9784/99, sendo que o texto do artigo 61 dispõe expressamente sobre a questão do efeito suspensivo. Vejamos:

"Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso."

Por óbvio, os contribuintes têm manifestado entendimento contrário à posição adotada pelo fisco, sustentando que o recurso interposto em face da compensação tida por "não declarada" deve conferir efeito suspensivo à exigibilidade do tributo.

Em verdade, o processo administrativo, em especial no âmbito federal, é instrumento de controle interno dos atos administrativos, por meio do qual a Administração exerce o poder-dever de autotutela sobre seus próprios atos e agentes.

Dentre os meios de controle, destacam-se os recursos administrativos, os quais, além de serem um corolário do Estado de Direito, são também uma prerrogativa dos jurisdicionados, evitando, assim, eventual arbítrio que possa residir na decisão administrativa única e irrecorrível.

No rol de recursos administrativos listados pela doutrina (representação, reclamação administrativa, pedido de reconsideração, etc), encontramos no âmbito do processo administrativo fiscal o recurso hierárquico impróprio, sobre o qual Hely Lopes Meirelles pontifica:

"Recurso hierárquico impróprio é o que a parte dirige a autoridade ou órgão estranho à repartição que expediu o ato recorrido, mas com competência julgadora expressa, como ocorre com os tribunais administrativos e com os chefes do Executivo federal, estadual e municipal. Esse recurso só é admissível quando estabelecido por norma legal que indique as condições de sua utilização, a autoridade ou órgão incumbido do julgamento e os casos em que tem cabimento. Isto porque, como salienta Zanobini, " ricorso gerarchico improprio é di applicazione eccezionale e può farsi solo nei casi in cui norma espressamente lo ammette". Embora se trate de pessoa ou tribunal estranho à repartição de onde emanou o ato recorrido, a apreciação deste recurso continua a cargo da Administração, o que lhe assegura a mesma liberdade e amplitude decisória de que dispõe no recurso hierárquico próprio, visto que, em ambos os casos, os pronunciamentos são atos jurisdicionais administrativos de agentes do Executivo." (grifamos) (opus citatum, p. 580/ 1)

Ainda sobre o recurso hierárquico impróprio, com sua peculiar maestria, ensina-nos Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

"O recurso hierárquico impróprio é dirigido à autoridade de outro órgão não integrado na mesma hierarquia daquele que proferiu o ato. Precisamente por isso é chamado impróprio. Não decorrendo da hierarquia, ele só é cabível se previsto expressamente em lei. A hipótese mais comum é a de recurso contra ato praticado por dirigente de autarquia, interposto perante o Ministério a que a mesma se acha vinculada ou perante o Chefe do Poder Executivo, dependendo do que estabeleça a lei. É o caso também de recursos interpostos perante tribunais administrativos, como o Tribunal de Impostos e Taxas ou o Conselho de Contribuintes." (grifamos)

(DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. São Paulo: Atlas., 1993, 3 ed., p. 423)

Com base nesses argumentos, tem-se tentado judicialmente atribuir efeito suspensivo às compensações consideradas não declaradas, afastando, dessa forma, eventual arbítrio que possa residir na decisão administrativa única e irrecorrível.

Na jurisprudência são encontrados entendimentos divergentes. No Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, há precedentes no sentido de que ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sempre que existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta, ou seja, ainda que não seja hipótese de cabimento da manifestação de inconformidade. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA O INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FEITO POR TERCEIRO, AO QUAL ESTÁ VINCULADO O PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DA IMPETRANTE. UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR. 1. A questão se resume em saber se o recurso administrativo contra o indeferimento do pedido administrativo de restituição feito por terceiro, ao qual está vinculado o pedido administrativo de compensação da impetrante, é passível de suspender a exigibilidade do crédito tributário devido pela impetrante, nos termos do art. 151, III, do CTN. 2. A Primeira Seção do STJ, ao interpretar as disposições do art. 151, III, do CTN, aplica o entendimento de que ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sempre que existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta (v.g.: EREsp n. 850.332/SP). Entendimento que se aplica ao caso em homenagem à uniformização da jurisprudência do STJ. 3. Ressalva do ponto de vista do relator, no sentido de que o simples pedido administrativo de compensação, ainda mais quando vinculado a pedido de restituição indeferido em 1º grau administrativo, não é apto a suspender a exigibilidade do crédito

tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, se não demonstradas a certeza e a liquidez dos valores oferecidos à compensação. Isso posto, verifica-se não estar presente no mandamus a prova pré-constituída da liquidez e da certeza do alegado direito da impetrante à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 4. Recurso especial não provido.

STJ, RESP 200802475249, Relator BENEDITO GONÇALVES, DJE DATA:24/06/2009.

Em sentido diametralmente oposto, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região aduz que há jurisprudência pacificada no sentido de que “por expressa disposição legal (artigo 74, § 13, da Lei nº 9.430/96), não tem cabimento a manifestação de inconformidade nos casos de compensação considerada, por lei, como não declarada e, portanto, inexistente hipótese legal de suspensão da exigibilidade do crédito tributário”, leia-se:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. COMPENSAÇÃO A PARTIR DE TÍTULO PÚBLICO. ELETROBRÁS. INEXISTÊNCIA DE CAUSA LEGAL DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ARTIGO 151, III, CTN. ARTIGO 74 DA LEI Nº 9.430/96. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. 1. Encontra-se pacificada a jurisprudência, firme no sentido de que, por expressa disposição legal (artigo 74, § 13, da Lei nº 9.430/96), não tem cabimento a manifestação de inconformidade nos casos de compensação considerada, por lei, como não declarada e, portanto, inexistente hipótese legal de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 2. Não existe inconstitucionalidade ou ilegalidade na fixação, por lei ordinária, como previsto pelo artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, de regras reguladoras do processo tributário administrativo, inclusive quanto à delimitação de hipóteses de cabimento de reclamações, recursos ou manifestação de inconformidade. 3. Caso em que o contribuinte protocolou declaração de compensação, com base em supostos créditos decorrentes de títulos públicos emitidos pela Eletrobrás para a extinção

de débitos fiscais tributários, acarretando a decisão fiscal que, fundada no artigo 74, § 12º, II, c, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 11.051/04, considerou não declarada a compensação, quando baseada em título público. A interposição de manifestação de inconformidade não tem, em tal situação, efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, daí a manifesta improcedência da exceção de pré-executividade e deste agravo inominado. 4. Agravo inominado desprovido.

AI 200903000026543 , Rel. JUIZ CARLOS MUTA, DJF3 CJ1  
DATA:19/05/2009 PÁGINA: 63

Da mesma forma, o TRF da 4ª Região firmou o seguinte entendimento:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. CRÉDITOS NÃO HOMOLOGADOS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE PENDENTE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. 1. O § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 11.051/2004, considera não declarada a compensação na hipótese em que o contribuinte se vale de créditos não homologados, cuja manifestação de inconformidade ainda pendia de apreciação. 2. Quando a Lei determina que a compensação não se considera declarada, sequer existe decisão não-homologatória. Por esse motivo, não há recurso cabível e a compensação jamais terá o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação. 3. A ausência de previsão legal de recurso contra a decisão que não considerou declarada a compensação não implica afronta ao contraditório e à ampla defesa, porque o crédito postulado não se reveste dos atributos de liquidez e certeza, para que o contribuinte possa opô-lo ao Fisco.

(REO 200572010030716, Rel. VILSON DARÓS, DJ 11/10/2006 PÁGINA: 798)

Há ainda julgados do STJ no mesmo sentido, contrariando o precedente do mesmo Tribunal acima citado. É exemplo o acórdão abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE TERCEIRO. DECISÃO NÃO TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. "MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE". NÃO CABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. 1. Não se conhece do recurso especial quando o tribunal de origem não emite juízo de valor sobre os dispositivos tidos por violados. Incidência da Súmula 282/STF. 2. Considera-se não declarada a compensação na hipótese em que o crédito seja de terceiro ou decorrente de decisão judicial não transitada em julgado (Lei 9.430/96, art. 74, § 12, alíneas "a" e "d"), ficando afastada a possibilidade de apresentação de "manifestação de inconformidade" e, em consequência, de suspensão da exigibilidade do crédito (§ 13 do referido dispositivo legal). 3. A "manifestação de inconformidade" passou a ter eficácia suspensiva da exigibilidade do crédito tributário com a edição da Lei 10.833/03, que introduziu os §§ 9º a 11 ao art. 74 da Lei 9.430/96. 4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

STJ, RESP 200801283734, Rel. CASTRO MEIRA, DJE DATA:31/03/2009.

Em resumo, considerando a inidoneidade do crédito oposto pelo contribuinte nas hipóteses de compensação não declarada, podemos concluir que: a) é admissível a interposição de recurso em face da decisão administrativa como forma de tutelar a legalidade do ato questionado (autotutela administrativa); b) o recurso não terá efeito suspensivo à exigibilidade do tributo, sobretudo em razão da ausência de previsão legal.

## 2.7 Da multa de isolada

Não homologada a compensação ou considerada esta “não declarada”, será aplicada multa isolada de ofício pelo Fisco, conforme determina o art. 18 da Lei nº 10.833/03, cujo percentual é determinado conforme cada caso previsto no parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9430/96, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Disciplinando a regra legal, o art. 38 da IN 900 da RFB estabelece:

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 de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º passará a ser de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.

§ 3º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 1º e 2º será efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) da unidade da RFB que não homologou a compensação declarada pelo sujeito passivo.

Como visto acima, 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 de 150%, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. O percentual poderá passar a ser de 225%, nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, da intimação para prestar esclarecimentos.

Importante ressaltar que a multa isolada de 150% ou de 225% mencionada no artigo só deve ser aplicada quando comprovada a fraude na declaração. Nesse sentido, existem várias decisões no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vejamos:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2002, 2003 Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - Não é causa de nulidade do lançamento o fato de ter sido este efetuado antes que o contribuinte tomasse ciência do indeferimento de seu pedido de compensação, em outro processo. CORREÇÃO MONETÁRIA - VEDAÇÃO - A partir de 1º de janeiro de 1996, por expressa disposição legal, fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras. Correta, assim, a glosa pelo Fisco de despesas de correção monetária que reduzem indevidamente o resultado. MATÉRIA JÁ DECIDIDA EM OUTRO PROCESSO - Não se há de conhecer, em sede de recurso, argumentos sobre matéria já discutida e decidida em outro processo. Entendimento diverso implicaria reabrir apreciação sobre questão já definitivamente resolvida pela via administrativa, o que é inadmissível. MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO COMPROVADO – DESCABIMENTO - Deve ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 75%, quando não restar comprovada nos autos a conduta dolosa do contribuinte. (5ª Câmara, Processo Administrativo nº 19740.000506/2003-34, Recurso nº 105-17412).

A Súmula nº 14 do antigo Conselho de Contribuintes (1ª CC) pode também ser aplicada às hipóteses de compensação:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. ( Súmula 1ºCC nº 14 DJ DATA: 26/06/2006 DOU: 26/06/2006)”.

Insurgindo-se o contribuinte contra a não homologação, como será demonstrado adiante, deverá apresentar a manifestação de inconformidade a ser julgada pela DRJ competente, ocasião em que também deverá impugnar a multa

isolada, podendo apresentar argumentos que afastem a ocorrência de falsidade na declaração.

Quanto à multa de 75%, basta a simples não homologação da compensação para que seja aplicada, independentemente da ocorrência de falsidade da declaração. É o que ocorre quando o contribuinte deixa de observar aos comandos estipulados no art. 74, §3º da Lei nº 9.430/96, por exemplo, quando apresenta crédito objeto de decisão judicial ainda sem trânsito em julgado, ferindo, inclusive, o art. 170 – A do Código Tributário Nacional.

Muitos questionam até os dias de hoje se a sanção estabelecida na legislação não seria desproporcional, acarretando um efeito confiscatório diante de percentuais tão elevados (75%, 150% e 225%).

A vedação de utilização do tributo com efeito de confisco, como previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, também é aplicável às multas decorrentes de obrigações tributárias, motivo pelo qual a questão foi levada inúmeras vezes ao debate judiciário.

Em síntese, a jurisprudência tem apontado que fica a critério do juiz aferir, em cada caso concreto, se a multa aplicada tem efeito confiscatório, abrindo-se espaço para controle da legalidade do ato administrativo sancionador. Contudo, se há previsão legal, não é tida como confiscatória, vejamos:

Acórdão

3 de 5 Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO  
Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA  
Processo: 97.04.21854-0 UF: PR Orgão Julgador: PRIMEIRA TURMA  
Data da Decisão: 18/11/1997 Documento: TRF400060092 Fonte DJ  
DATA:06/05/1998 PÁGINA: 835 Relator JUIZ GILSON DIPP Decisão  
UNÂNIME.

Ementa TRIBUTÁRIO. CADIN. DÉBITO RELATIVO À COFINS. O direito positivo brasileiro não reconhece como CONFISCATÓRIA a MULTA gravosa porém aplicada " secundum legis ". Indexação INSCRIÇÃO,

CADIN. DÉBITO, COFINS. ACRÉSCIMO LEGAL. COBRANÇA, NEGAÇÃO, VIOLAÇÃO, DEVIDO PROCESSO LEGAL. MULTA FISCAL, OBSERVÂNCIA, FORMA LEGAL, NEGAÇÃO, CARACTERIZAÇÃO, CONFISCO. MOTIVO, NEGAÇÃO, DETERMINAÇÃO, PERDA, PROPRIEDADE, BENS. ESA/MVL Referência Legislativa \*\*\*\*\* CF-88 CONSTITUIÇÃO FEDERAL LEG-FED CFD- ANO-1988 ART-5 INC-54 ART-150 INC-4

Especificamente em relação à multa de 75%, a jurisprudência dominante aponta no sentido de que não há ilegalidade ou caráter confiscatório na sanção, até porque existe previsão legal, vejamos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS. COMPENSAÇÃO. MULTA. JUROS. TAXA SELIC. 1. A compensação prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91 deve ser efetuada seguindo o procedimento previsto pela Administração. 2. Os embargos à execução fiscal não se prestam para discutir compensação enquanto matéria de defesa, por expressa vedação legal. 3. A multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, não se revela excessiva ou confiscatória. 4. Não há óbice à cumulação de multa e juros moratórios. Súmula 209 do antigo TFR. 5. Não há ilegalidade ou inconstitucionalidade na aplicação da taxa SELIC. TRF 4- AC - APELAÇÃO CIVEL nº 200571150033 050, D.E. 30/01/2008

## **2.8 Da compensação de contribuições sociais**

O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes.

Para efetuar a compensação o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. É também vedada a compensação, pelo contribuinte, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

A Lei nº 11.941, de 2009 alterou a sistemática prevista no art. 89 da Lei 8.212/91 quanto aos limites à compensação, passando a prever que a compensação das contribuições sociais se dará nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vejamos:

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).

Dessa forma, o §3º do art. 89 da Lei 8.212/91, que estabelecia o limite de 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência para fins de compensação, restou revogado, podendo o r. percentual ser regulamentado por ato da Receita Federal do Brasil, através de Instrução Normativa.

Assim, o legislador ordinário atribuiu ao Poder Executivo maior poder regulamentar da matéria, podendo os percentuais e outras limitações serem disciplinados no âmbito infra-legal.

Não obstante a inovação legislativa, muitos questionamentos surgiram quanto à legalidade / constitucionalidade da limitação dos créditos a serem compensados no percentual de 30% (trinta por cento) em cada competência.

Vozes autorizadas sustentaram que haveria uma afronta aos direitos fundamentais do contribuinte, em especial, ao direito de propriedade. Outros alegavam afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

No âmbito jurisprudencial, os Tribunais Superiores vêm mantendo o entendimento no sentido de que os parâmetros estipulados em lei são válidos e de observância obrigatória dos contribuintes, não havendo que se falar em violação a direito subjetivo.

Contudo, o mesmo entendimento não se aplica nas hipóteses em que o pagamento indevido ocorreu em razão de o tributo ter sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. É o que se vê no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO STF. LIMITES PERCENTUAIS À COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR. RESTRIÇÃO AOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DA MESMA ESPÉCIE.

1. No que diz respeito às contribuições recolhidas ao INSS, segue vigente a sistemática do art. 66 da Lei 8.383/91, aplicável a tributos pagos tanto à Receita Federal quanto ao INSS (caput), acrescida apenas da fixação de limites percentuais para a compensação, em cada competência, pelo art. 89 da Lei 8.212/91, alterado pelas Leis 9.032 e 9.129, ambas de 1995. Não há, portanto, autorização legal

para a realização da compensação senão entre contribuições da mesma espécie. (...)

5. Restou pacificado, no âmbito da 1ª Seção, no julgamento do ERESP 432.793/SP, Min. Peçanha Martins, em 11.06.2003, o entendimento segundo o qual os limites estabelecidos pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95 não são aplicáveis quando se tratar de compensação de créditos por indevido pagamento de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, como é o caso das contribuições em exame. Ressalva do posicionamento pessoal do relator.

6. Recurso especial da autora parcialmente provido.

7. Recurso especial adesivo do INSS improvido.

(STJ, REsp 392509 / PR RECURSO ESPECIAL 2001/0179834-7)

Analisando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, podemos concluir que a Primeira Seção, em 12.03.2003, no julgamento dos EREsp 189.052/SP, sedimentou o entendimento de que o direito à compensação de indébito tributário decorrente da declaração de inconstitucionalidade da exação, não se submete às limitações erigidas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95, sendo imperativa, nesse caso, a restituição integral dos valores recolhidos indevidamente, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição.

O Relator ressaltou que "Diante de uma situação de normalidade, ou seja, tendo em vista exação válida perante o ordenamento jurídico, a lei aplicável, em matéria de compensação tributária, será aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos, pois neste momento é que surge efetivamente o direito à compensação, de acordo com os cânones traçados pelo Direito Privado a tal instituto, que devem ser respeitados pela lei tributária, ex vi do art. 110 do Código Tributário Nacional. Diversa será, no entanto, a situação quando houver declaração de inconstitucionalidade do tributo, tendo em vista que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente *ab initio*.

Sua nulidade contamina, ab ovo, a exação por ela criada, que será considerada, a partir da declaração de inconstitucionalidade, devido aos seus efeitos *erga omnes*, como se nunca tivesse existido. O direito à restituição do indébito que emana deste ato de pagar tributo inexistente dar-se-á, na espécie, por meio de compensação tributária, não podendo, em hipótese alguma, ser limitado, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição. E isso porque, o limite à compensação, seja de 25% ou 30%, torna parte do pagamento válido, concedendo, assim, eficácia parcial a lei nula de pleno direito."

Por outro lado, o entendimento em sentido diverso também é defensável. Ao ser declarada a inconstitucionalidade de determinado tributo, em tese, surge para o contribuinte o direito de compensar ou restituir a quantia paga indevidamente.

A restituição mediante repetição não se submete às referidas limitações percentuais, 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.

Em outras palavras, se o caminho eleito pelo contribuinte é a via compensatória, as restrições legais devem ser necessariamente observadas, inclusive os percentuais de aproveitamento do crédito. Com sabemos, a compensação tributária é figura diversa no direito privado, ou seja, é condicionada ao discricionarismo do poder público. O sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário nas condições e sob as garantias que a lei fixar.

Ademais, não custa lembrar que a compensação tributária importa em renúncia fiscal, cuja concessão, afastada dos lindes traçados pelo

legislador, compromete o equilíbrio orçamentário do Estado, bem como o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário, custeado, entre outros, pelas contribuições sociais.

Resta-nos, então, aguardar os reflexos que a alteração legislativa trazida pela Lei nº 11.941, de 2009 irá produzir na esfera jurídica dos contribuintes.

## **2.9 Correção Monetária nas hipóteses de compensação**

O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros Selic para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que: a) a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo; b) houver a entrega da Declaração de Compensação ou for efetivada a compensação na GFIP; c) houver o consentimento do sujeito passivo para a compensação de ofício de débito ainda não encaminhado à PGFN; d)-houver a compensação de ofício do débito já encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no inciso V; e) houver a consolidação do débito do sujeito passivo, na hipótese de compensação de ofício de débito incluído em parcelamento com crédito relativo a período de apuração anterior à data da consolidação, conforme determina o art. 72 da IN 900/ 2008.

A taxa SELIC é cabível, pois, a partir de 01.01.96, porém, por incluir no seu cálculo uma componente de variação de correção monetária, não se admite a sua cumulação com qualquer outro índice.

Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo quando sua restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório, bem como nas hipóteses em que na compensação de ofício ou

declarada pelo sujeito passivo, a data de valoração do crédito estiver contida no mesmo mês da origem do direito creditório.

Outrossim, não incidirão juros compensatórios na compensação de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação crédito de IRRF a que se referem o art. 40 e o caput do art. 41 da IN 900/2008.

Em verdade, o que veda o fisco é a incidência de correção monetária nas hipóteses de compensação envolvendo créditos escriturais.

Os chamados créditos escriturais são operações de creditamento que têm natureza meramente contábil. Aplica-se a eles técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

No caso do IPI, por exemplo, a compensação pode ser efetivada mediante lançamento na contabilidade do IPI ou, a critério do contribuinte, compensado na forma dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Considerando a sistemática contábil adotada, o Fisco defende que a atualização monetária exige previsão legal para sua incidência, inexistente na hipótese de créditos escriturais.

O aplicador da lei, à míngua de autorização, não pode convalidar os saldos de créditos relativos ao IPI corrigidos monetariamente, sob pena de infringir a legalidade, sobrepondo-se às suas funções, fazendo as vezes de legislador, desautorizadamente.

Os Tribunais, em especial o Superior Tribunal de Justiça, têm manifestado-se também neste sentido, como se percebe dos seguintes

precedentes: STF: RE 223.521/RS, Rel. Min. MAURÍCIO CORREA, DJU 26.06.98; STJ: rREsp. 605.921/RS, 1ª Seção, DJU 24.11.08; EREsp. 430.498/RS, 1ª Seção, DJU 07.04.08; EREsp. 613.977/RS, 1ª Seção, DJU 05.12.05; e AgRg no REsp. 976.830/SP, 2ª Turma, DJU 02.12.08.

Tal posicionamento é temperado pela jurisprudência majoritária nas hipóteses em que a compensação foi obstada ou procrastinada indevidamente pelo Fisco. Somente neste caso pode-se falar em mora da administração, o que autoriza a incidência da correção monetária. Vejamos os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO ESCRITURAL PRESUMIDO. ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. Somente é devida a correção monetária nos créditos escriturais de IPI quando o seu aproveitamento pelo contribuinte sofre demora em razão de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do fisco. Precedentes: EREsp. Nº 495.953 – PR, Primeira Seção, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 27.9.2006; EREsp. Nº 468.926 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 13.4.2005.

2. Não se enquadra na hipótese excepcional a simples demora na apreciação do requerimento administrativo de restituição ou compensação de valores, sobretudo quando não há prova da existência de impedimento injustificado ao aproveitamento dos créditos titularizados pelo contribuinte. Precedente: REsp 985.327 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 4.3.2008.

3. Tema que já foi julgado pelo regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, no REsp. Nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009.

4. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1085764 / SC, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0196678-8, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10/09/2009)

TRIBUTÁRIO - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO-TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CORREÇÃO MONETÁRIA - INCIDÊNCIA -RESISTÊNCIA DO FISCO - INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS - IMPOSSIBILIDADE.

1. A Seção de Direito Público deste Tribunal firmou nova orientação acerca da possibilidade de aplicação de correção monetária sobre os créditos escriturais quando o seu aproveitamento tiver sido obstado pela Administração, seja por meio de ato normativo, seja por ato administrativo impeditivo.

2. In casu, o acórdão recorrido evidencia a resistência do Fisco quanto à compensação dos créditos ao consignar que, na hipótese, "trata-se de corrigir valores que não foram aproveitados porquanto o Fisco não admitia que o fossem quanto à aquisição de insumos tributados empregados na industrialização de produtos isentos, necessitando o contribuinte de decisão judicial".

3. Ademais, quanto à alegação de que recente julgado do STF reconheceu a impossibilidade de creditamento de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas e insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, ressalte-se que a apresentação, pela agravante, de novos fundamentos para viabilizar o conhecimento do recurso especial representa inovação, vedada no âmbito do agravo regimental. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no AgRg no REsp 708335 / SC, Ministro HUMBERTO MARTINS (1130), DJe 16/02/2009)

### **3. A COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO JUDICIAL**

O ordenamento jurídico vigente consagra a compensação tributária como um direito subjetivo do contribuinte, que pode ser exercido pelo seu titular desde que se observem os limites estabelecidos na lei ou nos regramentos administrativos, independentemente de autorização judicial.

Contudo, não raras vezes, as pretensões deduzidas pelos contribuintes no âmbito administrativo acabam por originar demandas judiciais com o fim de ter declarado o direito subjetivo à compensação.

Considerando a complexidade que envolve a matéria, muitas vezes as disposições infralegais e os demais atos legislativos ou administrativos dão azo a controvérsias que certamente terão que ser dirimidas perante o Poder Judiciário.

Desta forma, o presente capítulo visa analisar os instrumentos jurídicos mais adequados para a solução da controvérsia tributária, bem como demonstrar as restrições à compensação previstas pelo ordenamento jurídico também no âmbito judicial.

#### **3.1. A ação ordinária como via adequada à compensação**

O contribuinte poderá utilizar-se da Ação de Rito Ordinário para ver declarado o seu direito subjetivo à compensação de créditos e débitos tributários.

Da mesma forma, poderá valer-se do pedido de repetição de indébito cumulado com pedido de compensação, nas hipóteses em que ainda não possui um crédito líquido e certo a ser oposto ao Fisco.

A sentença que reconhece o direito à compensação possui natureza declaratória, certificando o direito de crédito do contribuinte e a possibilidade jurídica de realizar a compensação.

Por óbvio, para a declaração do direito, deve-se verificar o efetivo pagamento do tributo, se esta prestação foi indevida, quais índices de correção monetária serão aplicados, se existem e quais são os limites para a compensação mensal. Com base em tais parâmetros será proferido o provimento judicial.

Contudo, cumpre observar que a decisão judicial apenas determina que a autoridade fiscal promova a compensação pretendida, mas não é hábil, por si só, a extinguir o crédito tributário.

Caberá ao contribuinte promover a habilitação do seu crédito e à autoridade fiscal apurar os valores devidos, por meio do processo administrativo competente, determinado o *quantum* a ser compensado.

Assim, imprescindível o procedimento administrativo para verificar os aspectos que norteiam o próprio lançamento fiscal, sendo esta atuação privativa da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN.

Discute-se, ainda, se a sentença declaratória do direito à compensação serve também como título executivo para a satisfação, em dinheiro, do valor devido, mediante a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor dirigida ao Tribunal.

Exemplificando, suponhamos que determinado contribuinte ajuizou ação de repetição de indébito cumulada com pedido de compensação do montante a ser restituído. Os pedidos foram julgados procedentes por meio de sentença que certificou a existência do crédito do autor e, ao mesmo tempo,

determinou a compensação do indébito com créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil.

Transitado em julgado a decisão, o autor deixa de promover a habilitação do seu crédito para fins de compensação e peticiona nos autos requerendo a execução do julgado nos termos do art. 730 do CPC.

Nessa situação, teria o autor um título executivo judicial hábil que lhe autorizasse o cumprimento da decisão judicial através do sistema de precatórios, não obstante constar na sentença tão somente o seu direito subjetivo à compensação?

A Fazenda Nacional muitas vezes resistiu a pretensões deste viés, apresentando embargos à execução fundamentados na inexistência ou inidoneidade do título executivo.

O entendimento da Fazenda Pública não logrou êxito nos tribunais. A jurisprudência majoritária, quase que pacífica, aponta no sentido de que, não obstante a sentença declare apenas o direito à compensação, possui eficácia executiva para satisfação, por precatório, do montante devido. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação

visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 502.618/RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 01.07.2005; EREsp nº 609.266/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ de 11.09.2006, p. 223. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 2ª Turma, ADRESP 200800324300, Rel. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE DATA:23/04/2009).

Por fim, ainda que o título executivo judicial não contemple a possibilidade de compensação dos créditos com outros tributos administrados pela SRF, nada obsta que tal pleito seja manejado na esfera administrativa, adotando-se o procedimento administrativo previsto na IN 900/2008, observando-se, também, a prévia habilitação do crédito reconhecido pelo Poder Judiciário perante a autoridade fiscal.

### **3.2 . O Mandado de Segurança**

O Mandado de Segurança, agora regido pela Lei nº 12.016 de 07/08/2009, tem sido um dos instrumentos bastante utilizados pelos contribuintes em matéria de compensação tributária.

Tal predileção pode ser atribuída às vantagens que o *mandamus* representa desde a sua tramitação, que é mais célere do que as outras demandas ordinárias, bem como pela ausência de condenação em honorários advocatícios.

A adequação do *writ* para veicular pretensão compensatória foi bastante discutida no âmbito jurídico, até que restou pacificado o entendimento firmado pela Súmula nº 213 do Superior Tribunal de Justiça, que enuncia:

“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.”

Embora a matéria esteja sumulada, não podemos deixar de reconhecer que a via mandamental é condicionada por pressupostos de admissibilidade que podem dificultar a obtenção do direito à compensação pleiteada.

Assim, o *writ* constitucional deve ser encarado como uma medida excepcional, a ser utilizado na hipótese prevista no art. 5º, inc. LXIX da Constituição Federal:

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

O instrumento traduz uma garantia decorrente da própria idéia de Estado de Direito. Com efeito, se a autoridade administrativa deixa de observar o princípio da legalidade e atinge um legítimo interesse do contribuinte, este poderá utilizar-se do mandado de segurança para sanar a ilegalidade cometida pelo Poder Público.

Contudo, além da ocorrência de ilegalidade ou abuso de poder por parte da autoridade coatora, o contribuinte deve demonstrar a existência de direito líquido e certo violado.

Por direito líquido e certo, devemos entender o direito demonstrado e comprovado de plano, por meio da documentação acostada aos autos, dispensando dilação probatória.

Com efeito, se o contribuinte pode demonstrar, desde logo, a ilegalidade do ato administrativo que não homologou a compensação declarada, utilizando-se tão somente de prova documental, há de ser conhecido o mandado de segurança.

Importante destacar que a complexidade dos fatos não deve ser confundida com a complexidade da matéria jurídica posta em juízo. A complexidade dos fatos pode impedir a análise do mérito no mandado de segurança, quando for necessária a fase de instrução do feito para julgamento, ou melhor, quando imprescindível o esclarecimento dos fatos em audiência ou a produção de prova pericial.

Se todos os fatos deduzidos em juízo são incontroversos, independentemente da complexidade jurídica que envolve a matéria, tem-se o pressuposto para conhecimento e análise do mérito do *writ*. A complexidade da matéria jurídica não impede a utilização do mandado de segurança.

Em verdade, sempre que determinado tributo tem sua constitucionalidade afastada pelo Supremo Tribunal Federal ou mesmo sua legalidade questionada junto ao Superior Tribunal de Justiça, a via mandamental demonstra-se ideal para prevenir ou anular o lançamento fiscal, podendo ser cumulado o pedido de compensação nas hipóteses em que já houve o pagamento do tributo.

Por fim, deve o contribuinte observar o prazo decadencial de 120 (cento e vinte) dias contados da ciência do ato impugnado para impetrar o mandado de segurança, nos termos do art. 23 da Lei nº 12.016/2009.

O ato impugnado pode ser o despacho que não homologou a compensação ou considerou a compensação não declarada. Nas hipóteses em que o contribuinte pretende declarar a inexigibilidade do tributo como pressuposto

para a repetição ou compensação, o termo *a quo* é a data da notificação do lançamento impugnado.

Nos casos de tributos periódicos, a cada lançamento renova-se o termo decadencial para o ajuizamento da demanda. Todavia, essa hipótese não deve ser confundida com aquelas em que há parcelas mensais do tributo a ser pago, como no caso do IPTU. É o que explica o seguinte julgado:

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM. TERMO A QUO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. I - "A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que o lançamento do IPTU, que se opera de ofício, é ato administrativo único, o qual não se renova nos meses seguintes, e não se confunde com o parcelamento, que é forma de pagamento do débito tributário. Assim, caso o contribuinte pretenda questionar a legitimidade da exação, deve fazê-lo no prazo decadencial de 120 dias, contados da data em que foi notificado do lançamento, sob pena de se operar a decadência (art. 18 da Lei 1.533/51). Nesse sentido: EREsp 645.715/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 21.5.2007; REsp 439.455/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13.9.2004 (...)" (AgRg no REsp nº 858.519/SP, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe de 15/12/2008). II - Infere-se do entendimento assentado que o termo a quo para a contagem do prazo decadencial é a data da notificação do lançamento, e não a data de vencimento para o pagamento, seja à vista ou parcelado, não sendo fator a redundar na renovação do prazo decadencial o seu pagamento em parcelas. III - Agravo regimental improvido.

(STJ, AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1098695, Relator FRANCISCO FALCÃO, 1ª Turma, DJE DATA:04/06/2009).

### **3.2.1 . Da vedação de compensação por liminar.**

A Lei nº 12.016, de 07/08/09, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, prescreve no § 2º do artigo 7º que em tais ações:

"Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza."

Nos dias atuais, não há maiores questionamentos sobre a impossibilidade de realização de compensação por decisão liminar. Isso não significa dizer que o contribuinte credor possa sofrer restrições em seu patrimônio até que se tenha uma decisão judicial definitiva, haja vista que a liminar poderá ser concedida para suspender a exigibilidade do tributo, caso estejam presentes os seus pressupostos, conforme determina o art. 151, inciso IV do Código Tributário Nacional.

O que não se pode cogitar é na extinção do crédito tributário em razão de decisão liminar, de cognição sumária, portanto, precária, com reais possibilidades de alteração ou revogação posterior.

Seria teratológico pensar na possibilidade de extinção de um crédito por compensação e na posterior reativação deste mesmo crédito nos sistemas administrativos em razão da alteração do entendimento judicial anterior. Ademais, forçoso reconhecer que a extinção do crédito concederia ao contribuinte benefícios dos quais ele era carecedor, comprometendo os princípios da isonomia, da legalidade, moralidade e da indisponibilidade do interesse público.

Enfim, a vedação legal foi validamente acolhida pela jurisprudência pátria, restando a matéria já sumulada no Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

Súmula 212 do STJ . A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

### **3.3. Da ação cautelar**

A sistemática processual brasileira atribuiu natureza instrumental à Ação Cautelar, cujo escopo é assegurar um resultado útil ao provimento judicial definitivo que o interessado venha a obter por meio da demanda principal.

Sendo assim, passou-se a perquirir se esta modalidade processual é meio adequado para a veicular o pedido de compensação tributária, quando presentes os demais requisitos.

Analisando-se a jurisprudência majoritária, verifica-se que a ação cautelar é via inadequada para requerer compensação de tributos, considerando, sobretudo, a satisfatividade que o pedido e o seu deferimento representam. Vejamos os seguintes acórdãos.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. DESISTÊNCIA DO PEDIDO APÓS O SANEAMENTO DO PROCESSO. MOMENTO INADEQUADO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI N 8.383/91, ARTIGO 66. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. SÚMULA N 212 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

3. A compensação de créditos tributários pressupõe a declaração do direito em sede de processo de conhecimento, ainda que sumária.

4. Inadequação do processo cautelar para obter-se a compensação de tributos, em razão de sua natureza meramente instrumental.

5. Pretensão de medida de natureza satisfativa, pois daria ensejo à execução de um direito ainda não reconhecido.

6. Jurisprudência pacificada no sentido de que a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em cunho cautelar (súmula nº 212 do superior tribunal de justiça). 7. recurso desprovido.

TRF3 - APELAÇÃO CIVEL - 335567: AC 68312 SP 96.03.068312-4

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTARIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA -  
ADMINISTRADORES E AUTONOMOS - LEI 7.787/89 -  
COMPENSAÇÃO - DEFERIMENTO EM CAUTELAR -  
IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. CONSOANTE ENTENDIMENTO REITERADO DESTA CORTE, COM O QUAL O ACORDÃO RECORRIDO SE HARMONIZA, A MEDIDA CAUTELAR E MEIO IMPROPRIO PARA CONCEDER COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS CUJOS REQUISITOS DEVEM SER APRECIADOS EM AÇÃO ADEQUADA.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

REsp 145041 / SP , RECURSO ESPECIAL 1997/0059103-4, MIN. PEÇANHA MARTINS (1094), T2 - SEGUNDA TURMA, DJ 23/03/1998 p.

73

Em verdade, tal posicionamento reflete uma maior proteção ao crédito público, em detrimento de interesses particulares. A ação cautelar é dependente de uma ação principal, como estabelece 796 do Código de Processo Civil. Por meio da ação principal a relação jurídica será discutida mais a fundo, atribuindo-se maior certeza jurídica ao provimento judicial final.

Assim, poderia acontecer de o contribuinte promover a compensação de seu crédito com base em decisão cautelar e, no bojo da ação ordinária, restar decidido pela improcedência do seu pedido, ou melhor, pela inexistência de créditos a restituir ou compensar.

Na prática, nem sempre poder-se-á cogitar da reversibilidade da cautelar concedida indevidamente, pois o sujeito passivo pode ter se utilizado de vários benefícios fiscais em razão da extinção do seu crédito tributário, tais como emissão de certidão positiva com efeitos de negativa, participações em licitações, etc.

Por outro norte, existem julgados que admitem a utilização do processo cautelar nas hipóteses em que não há discussão acerca da higidez do crédito a ser repetido pelo sujeito passivo, como por exemplo, nas hipóteses em que o tributo é declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. É o que traduz o seguinte julgado.

PROCESSO CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. CABIMENTO. PIS. COMPENSAÇÃO. 1 - "A ação cautelar tem por escopo assegurar um resultado útil ao provimento judicial definitivo que o interessado venha a alcançar, sendo suficiente ao reconhecimento da providência acautelatória que o direito na qual se funda a postulação seja perceptível de plano e que haja a necessidade premente do pronunciamento judicial, a evitar a ocorrência de dano irreparável ou de difícil reparação." 2 - Objetivando o contribuinte afastar a exigência fiscal (PIS) que se tem por indevida, em razão de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, a caracterizar a ocorrência do "fumus boni iuris", resta justificável o ajuizamento da ação cautelar, como medida tendente a se evitar a disponibilização de recursos financeiros, bem como que o Fisco passe a adotar qualquer providência decorrente do débito que, a partir de então passe a se configurar. 3 - "A satisfatividade trata-se de situação a ensejar, para sua efetiva configuração, a irreversibilidade da medida. Sendo a mesma reversível, não há como considerar-se caracterizada aquela. 4 - Precedentes do STJ (RESP 168563/CE; 9700844292; ROMS 8358/SP, 9700164713)." 5 - Provimento da apelação. Sentença reformada.

(TRF1, AC - APELAÇÃO CIVEL – 199701000161940, JUIZ ALEXANDRE VIDIGAL DE OLIVEIRA (CONV.), DJ DATA:14/12/1999 PAGINA:429)

Em resumo, a Ação Cautelar não deve ser utilizada para a obtenção de provimento judicial garantidor da compensação, pois existem outros meios jurídicos mais adequados à pretensão.

Nada obsta, contudo, que o instrumento seja utilizado para suspender a exigibilidade do tributo enquanto aguarda-se a decisão judicial nos autos da demanda de conhecimento. No caso, o objetivo seria conferir à parte interessada a segurança e a garantia para o eficaz desenvolvimento e profícuo resultado da ação, em especial nas hipóteses em que pode-se visualizar um dano potencial, um risco que deve ser obstaculizado *incontinenti*, ou seja, o direito líquido e certo, através do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, sob pena de, enquanto aguarda a parte o trâmite normal da ação, sofrer no seu direito dano irreparável.

Nos dias atuais, até mesmo com este objetivo, a ação cautelar tem sido pouco utilizada. Em geral, os contribuintes optam pelo requerimento de tutela antecipada na ação ordinária, ou, quanto têm indeferido o pedido liminar, realizam o depósito das quantias discutidas no bojo da ação principal, suspendendo a exigibilidade do tributo.

#### **3.4. A sentença mandamental ou declaratória e seus efeitos.**

A sentença proferida em mandado de segurança ou em ação ordinária limitar-se-á a declarar o direito de o contribuinte realizar a compensação dos créditos e débitos apresentados em juízo, estabelecendo os limites e parâmetros a serem observados pela autoridade fiscal e pelo contribuinte.

Com efeito, a prestação jurisdicional não extinguirá o crédito tributário imediatamente, pois a compensação deve ser realizada no âmbito

administrativo, por envolver atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, vejamos:

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

Assim, exemplificando, o Poder Judiciário não está autorizado a deferir a compensação de crédito no valor de R\$ 100,00 com o crédito tributário de R\$ 100,00, extinguindo o tributo, mas tão somente declarar compensável o valor representado pelo crédito do autor, reservando à autoridade fiscal o poder-dever de rever o lançamento e a autocompensação, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9430/96.

Nesse sentido, é a jurisprudência pacífica dos Tribunais pátrios:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ESPECIAL. EFEITO SUSPENSIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. CHANCELA DE COMPENSAÇÃO REALIZADA POR CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

1. "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária" (Súmula 213/STJ).
2. Na compensação de tributos na via estreita do mandado de segurança, o aparelho jurisdicional limita-se a declarar a compensabilidade entre débitos e créditos, resguardado à Administração Fiscal o direito de

verificar a regularidade do creditamento, apurando o quantum a ser compensado e lançando de ofício o que considerar resultante de erro na apuração.

3. Portanto, o mandamus não se presta para cancelar "encontro de contas" realizado por iniciativa do contribuinte. Precedentes.

4. Agravo regimental improvido.

(AgRg na MC 10254 / SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA (1125), T2 - SEGUNDA TURMA, DJ 10/10/2005 p. 264)

É certo que, existindo decisão judicial transitada em julgado que declare o direito de o contribuinte compensar, não pode a RFB recusar-se a cumpri-la, devendo, tão somente, verificar se o encontro de contas deu-se em conformidade e nos limites da decisão.

Mas se a decisão judicial reconhecer o direito à compensação antes do trânsito em julgado, pode a compensação ser recusada pela Administração, em virtude do disposto no aludido art. 170-A do CTN, assim como no caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96?

A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – COSIT, por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março de 2005, já se pronunciou sobre a problemática, esclarecendo:

“Conforme bem assevera a Disit da SRRF06, não cabe à SRF e a seus servidores descumprir uma decisão judicial proferida por autoridade ou órgão competente da Justiça Federal, ainda que sob a alegação de que referida decisão contraria disposição literal de lei.

A recusa do Poder Executivo ao cumprimento de decisões em vigor proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que provisórias, constitui ofensa ao princípio da harmonia e independência entre os Poderes da União previsto no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Num Estado Democrático de Direito tal qual a República Federativa do Brasil, eventual 'correção de erros' praticados pelas autoridades e órgãos do Poder Judiciário no exercício de sua função jurisdicional deve ser buscada pelo Poder Executivo pelos meios previstos em lei, jamais mediante a recusa no cumprimento da decisão judicial.

Há que se salientar, ademais, que o Brasil, a par do controle concentrado, adotou o critério difuso (ou jurisdição constitucional difusa) de controle de constitucionalidade das leis, segundo o qual todos os juízes podem negar a aplicação da lei ao caso concreto por considerá-la incompatível com a Constituição Federal, daí a possibilidade de a autoridade ou órgão competente da Justiça Federal negar a aplicação do disposto no art. 170-A do CTN à compensação pleiteada pelo sujeito passivo.

Por tudo isso e em consonância com o entendimento esposado pela Disit da SRRF06, as unidades da SRF devem admitir a compensação de crédito reconhecido por decisão judicial vigente, ainda que não transitada em julgado, quando referida decisão, além de ter reconhecido o crédito do sujeito passivo para com a União relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, também reconheceu o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado da referida decisão, na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pelo órgão. A compensação, no entanto, é realizada sob condição resolutiva e deve ser revista se a decisão final da Justiça for diferente da decisão provisória.”

Importante ressaltar que a administração tributária só deve dar cumprimento a decisões contrárias ao art. 170-A do CTN se e quando estas forem expressas e inequívocas ao autorizar que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o art. 170-A do CTN.

Tal situação ocorre nas hipóteses de pronunciamentos jurisdicionais de eficácia imediata, ainda que “condicionada” ao futuro desenrolar do processo, como são, por exemplo, as liminares em ações cautelares e em mandados de segurança, as antecipações de tutela em ações ordinárias e os acórdãos de Tribunais Regionais Federais contra os quais apenas estejam pendentes recursos sem efeito suspensivo (recurso especial e recurso extraordinário).

Se a sentença apenas declara o direito à compensação, sem ressalvas quanto ao momento da extinção do crédito, deve-se aguardar o trânsito em julgado da decisão, nos termos do art. 170-A do CTN, quando, então, o contribuinte poderá apresentar a declaração de compensação.

Ademais, não custa lembrar que é a declaração de compensação que extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Por fim, dois outros aspectos devem ser lembrados quantos aos efeitos da sentença proferida em mandado de segurança. O mandado de segurança não poderá produzir efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pelas vias ordinárias, conforme a Súmula nº 271 do Supremo Tribunal Federal. Da mesma forma, a Súmula nº 269 estabelece que o *mandamus* não pode ser utilizado como substitutivo da ação de cobrança.

### **3.5. Art. 170 – A do CTN – Exigência de Trânsito em Julgado para realizar a compensação.**

Nos tópicos antecedentes foram traçadas algumas observações acerca da limitação trazida pela LC nº 104 de 10.1.2001, que introduziu o art. 170-A no Código Tributário Nacional, passando a prever:

“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.”

Contudo, a aplicabilidade do dispositivo tem provocado discussões acirradas no atual cenário jurisprudencial, motivo pelo são necessárias algumas considerações adicionais.

Em especial, quatro pontos merecem destaque - o art. 170-A do Código Tributário Nacional aplica-se: a) aos tributos pagos com fundamento em lei reputada inconstitucional pelo contribuinte? b) ao tributo pago com fundamento em lei declarada inconstitucional pelo STF? c) ao tributo pago indevidamente em decorrência de mero erro de cálculo? d) tributo pago na modalidade de lançamento por homologação?

Pela literalidade da lei, não parece haver dúvidas de que a compensação só poderá extinguir o crédito tributário quando a decisão judicial que reconhecer o direito creditório transitar em julgado. Contudo, interpretações exclusivamente literais nunca são bem vindas, podendo gerar situações esdrúxulas e gravames injustificados a alguma das partes envolvidas na controvérsia.

Sendo assim, vejamos como os Tribunais pátrios vêm aplicando o dispositivo às hipóteses acima elencadas.

### **3.5.1 – Art. 170-A do CTN X tributo inconstitucional**

Teria o contribuinte que aguardar o trânsito em julgado da sentença que reconhece o seu direito creditório nas hipóteses de tributo inconstitucional?

Depende. Duas situações devem ser bem distinguidas, sobretudo diante do sistema de controle de constitucionalidade das leis adotado no Brasil.

A primeira refere-se ao controle de constitucionalidade difuso. O contribuinte reputa determinado tributo como inconstitucional e ajuíza Ação Ordinária como o objetivo de ver declarado o direito à repetição/ compensação do valor pago indevidamente. A inconstitucionalidade é apenas a “causa de pedir” e o fundamento da decisão, pois a declaração de inconstitucionalidade das leis é privativa do Órgão Guardião da Constituição, ou seja, do STF.

Nesta hipótese, não há dúvida de que o autor da ação deverá aguardar o trânsito em julgado da decisão para poder utilizar o seu direito creditório, sobretudo diante da possibilidade de alteração do entendimento judicial na via recursal, pelos órgãos Superiores.

A mesma conclusão não atinge os tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, via controle concentrado ou mesmo em controle difuso, posteriormente objeto de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52 inc. IX da Constituição Federal de 1988.

Ora, se o tributo foi declarado inconstitucional pela Corte Superior, tal decisão produzirá efeitos vinculantes tanto para os demais órgãos do Judiciário como para a administração pública em geral. É o que preceitua o art. 102, §2º da CF/ 88, vejamos:

“§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

Da mesma forma, a Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, inciso X da CF, suspenderá a execução da lei declarada inconstitucional, não podendo a mesma ser aplicada pelas autoridades administrativas ou judiciais. É o que dispõe a Constituição:

“Art. 52, inc. X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

Nesse norte, firmou-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEIS 7.787/89 E 8.212/91. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 89, § 3º, DA LEI 8.212/91. LIMITAÇÕES INSTITUÍDAS PELAS LEIS 9.032/95 E 9.129/95. POSSIBILIDADE

(...)

9. No que tange ao artigo 170-A do CTN, seguindo orientação firmada recentemente por esta Turma, cumpre ressaltar que tratando-se de exação cuja a inconstitucionalidade já foi amplamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, não há que se aguardar o trânsito em julgado para efetuar a compensação, pois não se vislumbra mais a possibilidade de reforma neste aspecto. Ademais a própria Fazenda Nacional encontra-se desobrigada de recorrer em tais casos.”

(RECURSO ESPECIAL Nº 956.635 - MS (2007/0124783-5) ,RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX, DJ 19/03/2009)

No mesmo sentido, o seguinte acórdão:

“TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 66, § 1º, DA LEI Nº 8.383/91. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. **170-A** DO CTN. INAPLICABILIDADE ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 104/01.

17. Tratando-se de exação cuja inconstitucionalidade já foi amplamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, não há que se **aguardar** o trânsito em julgado para efetuar a compensação, pois não se vislumbra mais a possibilidade de reforma neste aspecto.

18. Assim, considerando que o artigo **170-A** ao permitir a compensação apenas após o trânsito em julgado pretendeu evitar que a compensação inicialmente concedida fosse posteriormente reformada, deixando a União Federal em delicada situação para reaver seu crédito, não há que se cogitar sua aplicação ao presente caso”.

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.023.246 - SP (2008/0011215-1), RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA, DJ 25/03/2008)

Sendo assim, tratando-se de tributo cuja inconstitucionalidade já foi amplamente reconhecida pelo STF, o contribuinte não necessita aguardar o trânsito em julgado da decisão, não sendo aplicável o art. 170-A do Código Tributário Nacional.

### **3.5.2 – Art. 170 – A do CTN – Pagamento a maior em razão de erro de cálculo**

Questão bem mais polêmica reflete a hipótese em que o contribuinte sustenta seu direito creditório em um mero erro de cálculo em sua escrituração ou declaração.

Suponhamos que o contribuinte, por equívoco de sua contadoria, tenha pagado quantia a maior de determinada exação. Será necessário aguardar

o trânsito em julgado da ação que reconhece seu direito creditório para fins de compensação?

De início, não é tarefa fácil definir, de forma pacífica, o real sentido de erro material, ou erro de cálculo. Isso porque, embora o autor alegue um mero erro contábil provocador do indébito, tal afirmação deve passar pelo crivo da autoridade fiscal, que é competente para proceder ao lançamento e à revisão dos tributos, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, a própria declaração da obrigação já constitui o crédito tributário, de modo que sua alteração exige a revisão deste lançamento.

Assim, se a pretensão de repetição não encontra resistência do Fisco, que reconhece o erro contábil e procede à retificação do lançamento, por decorrência lógica, não é necessário aguardar o trânsito em julgado da decisão que reconheceu o crédito.

Contudo, se para o Fisco não é possível desconstituir o lançamento, por inexistir erro de cálculo, confirmando o fato gerador da obrigação tributária adimplida, deve-se total observância ao art. 170-A do CTN, pois resta inequívoco o risco ao Erário caso a decisão judicial de primeira instância seja revertida em grau recursal.

### **3.5.3 – Art. 170-A do CTN – tributos sujeitos ao lançamento por homologação**

Encontramos precedentes no Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o art. 170-A do Código Tributário Nacional não deve ser aplicado

quando o contribuinte almeja a compensação no âmbito do lançamento por homologação. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL. FAZENDA NACIONAL. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO. NÃO-APLICAÇÃO DO ART. 170-A AO CASO DOS AUTOS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

(...)

"Não se aplica à hipótese dos autos a regra do art. 170 - A, do CTN, já que não pretende o particular a compensação de valores exatos, mas a compensação no âmbito do lançamento por homologação, em que terá a Fazenda Pública o prazo de cinco anos para fiscalizar o procedimento”.

“REsp 675246 / PE RECURSO ESPECIAL 2004/0106584-1, Ministro FRANCIULLI NETTO (1117), T2 - SEGUNDA TURMA, DJ 04/04/2005 p. 288”

#### **3.5.4. Vedação de aplicação retroativa do art. 170-A do CTN**

Por fim, cumpre salientar que o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o art. 170-A do CTN não deve ser aplicado às ações ajuizadas antes do advento da Lei Complementar nº 104/2001, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. LEIS 2.445/88 e 2.449/88. COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE. AÇÃO PROPOSTA EM DATA ANTERIOR AO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA LC 118/2005 (9.6.2005). PRAZO PRESCRICIONAL.

APLICAÇÃO DA TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE ÀS AÇÕES AJUIZADAS NO PERÍODO ANTERIOR À LC 104/2001. PRECEDENTES.

3. A compensação pode ser realizada independentemente do **trânsito** em julgado, pois à época da propositura da ação (31.8.2000), não estava em vigor a Lei Complementar 104/2001, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A, segundo o qual "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".

4. Recurso especial provido.

(REsp 1079746 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0175437-6 Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) T1 - PRIMEIRA TURMA DJe 04/03/2009)

Assim, veda-se a aplicação retroativa do dispositivo legal, por tratar-se de uma restrição ao direito de compensar, consagrando-se a garantia prevista no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988:

"Art. 5º, inc. XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

## CONCLUSÃO

Em conformidade com a legislação, doutrina e jurisprudência exposta, pode-se concluir que a compensação tributária é um poderoso instrumento de pacificação dos conflitos entre o Fisco e os contribuintes, tendo em vista a economia processual que a extinção do crédito tributário irá refletir, além do poder liberatório do pagamento de tributos.

Assim, a partir da regulamentação legislativa da compensação, o instituo foi elevado ao status de direito subjetivo do contribuinte, desde que este observe os limites e parâmetros estabelecidos na lei e nas instruções normativas.

Muitas vezes, esses limites legais transformam-se em objeto de controvérsia entre a administração e os administrados, cabendo ao Poder Judiciário a última palavra sobre a legalidade ou a constitucionalidade da limitação. Nesses casos, a jurisprudência tem se mostrado bastante cautelosa e favorável ao fisco, como por exemplo, quando majoritariamente impede a utilização de precatórios como pagamento de tributos, salvo os enquadrados na EC nº 30, que alterou o art. 78 do ADCT. Também há bastante resistência em autorizar-se a utilização de créditos de terceiros na compensação.

Tais decisões judiciais não só tutelam os interesses do erário como também servem como inibidoras de fraudes por parte dos contribuintes. Exemplo disso é o entendimento majoritário pela legalidade da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicado nos casos de fraude na declaração de compensação.

Também já há consenso no sentido de que a sentença concessiva do direito à compensação é apenas declaratória deste direito, não servindo para extinguir o crédito tributário imediatamente, pois cabe à autoridade fiscal a

fiscalização e apuração do montante devido, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em verdade, parte desses posicionamentos decorre de um certo consequentialismo jurídico já enraizado nos Tribunais Pátrios, que consideram os aspectos econômicos e eventuais efeitos prejudiciais que reiteradas decisões favoráveis aos contribuintes possam causar.

Da mesma forma, a legislação processual também passou por modificações que visam restringir a compensação no âmbito tributário, como se vê pelas normas que proíbem a concessão de liminares ou antecipação de tutela.

Não obstante, encontramos julgados que bem tutelam os interesses dos contribuintes diante de restrições desarrazoadas, sendo o princípio da legalidade um dos principais nortes do julgador contemporâneo.

Mesmo como tantos questionamentos, a compensação tributária revela-se favorável ao contribuinte, sobretudo quando possui créditos em face de entes federativos imponíveis, que simplesmente desconsideram por completo a possibilidade de pagamento dos precatórios.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 2ª ed, Método, São Paulo, 2008.

BALEIRO, Aliormar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2000.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Mandado de Segurança*, 5ª ed, Saraiva, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed. Saraiva, São Paulo, 2003.

CEZAROTI Guilherme. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – Consequencialismo Jurídico e a Modulação das Decisões do STF*. 13º volume, Dialética, São Paulo, 2009.

CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Processo*, Max Limonad, São Paulo, 2003.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da Cunha. *A Fazenda Pública em Juízo*, 4ª ed., Dialética, São Paulo, 2006.

DIAS, Karem Jureidini (coordenadora) e outros. *Compensação Tributária*, MP ed, São Paulo, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita e outros. *Compensação não declarada e lançamento de ofício*. Revista *Compensação Tributária*, MP ed, pág.175 e seguintes, São Paulo, 2008.

FERRAZ, Roberto. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – O pagamento de tributos com precatórios – Caso de Uso de Moeda e não de Compensação – A Inconstitucionalidade Dinâmica da Vedação à Compensação*. 13º volume, Dialética, São Paulo, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Uso de Precatórios para Pagamento de Tributos*. 13º volume, Dialética, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30ª ed., Malheiros, São Paulo, 2009.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed, Dialética, São Paulo, 2008.

PAULSEN, Lendro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 9ª ed, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2007.

PIZOLIO, Reinaldo (coordenador) e outros. *Processo Administrativo Tributário*, Quartier Latin, são Paulo, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*, Dialética, São Paulo, 2006.