

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC/SP**

**LUZIA CORRÊA RABELLO**

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ILEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO DE  
RESTRICÇÕES AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA  
TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC/SP**

**LUZIA CORRÊA RABELLO**

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ILEGALIDADE DA IMPOSIÇÃO DE  
RESTRICÇÕES AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA  
TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS**

**Dissertação apresentada à Banca  
Examinadora da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo, como exigência  
parcial para obtenção do título de Mestre  
em Direito Tributário, sob a orientação do  
Professor Doutor Marcelo da Costa Pinto  
Neves.**

**SÃO PAULO**

**2010**

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

Dedico este trabalho aos meus amados pais, Antonio e Marta Rabello, exemplos de amor, garra e determinação. Sempre ao meu lado!

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço,

Ao escritório Corrêa Rabello & Costa Advogados Associados na pessoa de seus sócios Antonio Corrêa Rabello e Adonias Costa dos Santos pelo incentivo e apoio no decorrer de todo o curso;

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho pela oportunidade de ingressar no curso de Mestrado da PUC/SP e por todas as lições e ensinamentos;

Ao meu orientador Professor Marcelo Neves pela disponibilidade de seu tempo;

Aos professores e colegas do mestrado pelos ensinamentos e discussões travados no decorrer de todo o curso.

*"Olhei a vida nas diversas épocas através de vidros diferentes: primeiro, no ardor da mocidade, o prazer, a embriaguez de viver, a curiosidade do mundo; depois, a ambição, a popularidade, a emoção da cena, o esforço e a recompensa da luta para fazer homens livres (todos esses eram vidros de aumento)...; mais tarde, como contraste, a nostalgia do nosso passado e a sedução crescente de nossa natureza, o retraimento do mundo e a doçura do lar, os túmulos dos amigos e os berços dos filhos (todos esses são ainda prismas); mas em despedida ao Criador, espero ainda olhá-la através dos vidros de Epicteto, do puro cristal sem refração: a admiração e o reconhecimento..."*

Joaquim Nabuco (1849-1910)

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o instituto da compensação tributária, considerado uma das modalidades de extinção do crédito tributário, presente no art. 156 do Código Tributário Nacional, que, desde a edição da Lei nº 8.383/1991, possibilitou discussões sobre o tema, difundindo-o no ordenamento jurídico. A compensação não corresponde a mero favor fiscal concebido pela Administração ao contribuinte, mas direito subjetivo pátrio. As restrições existentes e impostas pelo Fisco são notavelmente injustificadas, descabidas e ilegais, motivadas apenas pelo desprezo do referido órgão da administração às leis tributárias e constitucionais que asseguram direitos inquestionáveis ao contribuinte, como, por exemplo, o direito de reaver os valores indevidamente recolhidos ou mais que o devido. Para fins de compensação, são inválidas as restrições impostas à transferência de créditos para terceiros, com débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, continuando assim plenamente válida e em vigor a possibilidade do contribuinte realizar as suas compensações de acordo com os ditames previstos na matriz legal da compensação tributária, qual seja, a Lei nº 9.430/96, art. 74. Os atos meramente administrativos não estão aptos a alterar norma de direito público, editada com apoio em norma legal, a qual não faz qualquer restrição à compensação tributária. Por fim, mostramos que os contribuintes têm direito à utilização dos créditos tributários e notamos a inexistência de restrições ao comando normativo inserto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, pois a fruição desses créditos não corresponde à compensação tributária, apenas a mecanismo de crédito-débito no conta corrente fiscal.

### **Palavras-chave**

Compensação - Crédito Tributário - Repetição do Indébito Tributário - Ilegalidade das restrições à realização da compensação - Transferência de Crédito para Terceiros

## **ABSTRACT**

This study aims to examine the institution of tax compensation, considered one of the conditions for the settlement of the tax credit, in this art. 156 of the Tax Code, that since the enactment of Law No. 8383/1991, allowed discussions on the subject, spreading it in the legal system. The compensation does not match the number for tax administration designed by the taxpayer, but subjective right patriotic. The restrictions imposed by tax authorities and are remarkably unjustified, unreasonable and illegal, motivated only by the contempt of that body governing tax laws and constitutional provisions that ensure unquestionable rights to the taxpayer, for example, be entitled to recover the amounts improperly collected or more than due. For purposes of compensation are invalid restrictions on the transfer of credits to third parties for debts related to taxes and contributions administered by the Federal Revenue in Brazil, continuing in full force and effect the ability of taxpayers make their compensation in accordance with the dictates laid down in the array of legal compensation tax, namely, the Law No. 9430/96, art. 74. Purely administrative acts are not able to change the standard of public law, published with support in legal norm, which makes no restriction on the compensation tax. Finally, we show that taxpayers are entitled to use the tax credits and noticed that there are no restrictions for regulatory purposes insert in Article 170-A of the Tax Code, for the enjoyment of such claims does not match the compensation tax, only the credit mechanism -current account debit tax.

### **Keywords**

Compensation - Tax Credit - Recovery of Misuse Tax - Illegality of imposing restrictions on the compensation - Credit Transfer to Third Parties

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	11
<b>CAPÍTULO I - PRESSUPOSTOS TEÓRICOS</b>	15
1.1. Sistema, Ciência do Direito, Direito Positivo e suas relações	15
1.2. Considerações sobre a norma jurídica	19
1.3. Validade e justiça da norma jurídica	22
<b>CAPÍTULO II - CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO</b>	25
2.1. A natureza do crédito tributário: crédito e obrigação	25
2.2. Nascimento do crédito tributário	26
2.3. Crédito tributário e lançamento	27
2.4. A norma jurídica individual e concreta que constitui o crédito tributário	29
2.5. Garantias e privilégios do crédito tributário	34
2.6. Idéia de liquidez e certeza dos créditos a serem compensados	37
2.7. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário .	40
2.8. Créditos passíveis de restituição	41
2.9. Créditos passíveis de ressarcimento	44
2.10. Cessão de créditos	46
2.11. Compensação e repetição do indébito tributário	52
2.12. Definição legal de lançamento	61
2.13. Lançamento tributário e auto de infração	65
2.14. A eficácia do lançamento	68
2.15. Modalidades de lançamento	70
2.16. O ato do particular formalizar a obrigação tributária conforme o <i>caput</i> do art. 150 do Código Tributário Nacional	74
<b>CAPÍTULO III - ASPECTOS DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	75
3.1. Conceito e a natureza jurídica da compensação	75
3.2. Características da compensação: reciprocidade, liquidez e certeza, termo e fungibilidade	80

3.3. Possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas	81
3.4. Norma da compensação tributária: momento em que surge o direito à compensação	86
3.5. Legislação: algumas considerações	87
3.5.1. Considerações históricas	87
3.5.2. Legislação atual	91
3.6. Da ilegalidade da não declaração da compensação por parte do Fisco/Administração Pública	94
3.7. Desnecessidade de ação judicial específica para que o contribuinte pleiteie a compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91. Ilegalidade da imposição de restrições ao aproveitamento do crédito tributário	100
3.8. Inaplicabilidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Diferenças entre a compensação prevista no art. 170 do CTN e a compensação do artigo 66 da Lei nº 8.383/91	106
3.9. Da irretroatividade do art. 170-a do CTN introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001	113
3.10. Da utilização do crédito nos moldes da instrução normativa SRF nº 21/97	115
3.11. Compensação como modalidade extintiva da obrigação tributária	117
3.12. Da ilegalidade da IN/SRF nº 41/00 e do Direito o aproveitamento de créditos para a compensação com débitos de terceiro relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal	120
<b>CONCLUSÕES</b>	127
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS</b>	134

## INTRODUÇÃO

O direito a compensação tributária disposto no Código Tributário Nacional não previa aplicação imediata no âmbito federal. O Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, inicialmente regulamentou apenas a compensação de ofício, determinando que a restituição ou o ressarcimento de tributos deveriam estar precedidos de verificação quanto aos débitos do contribuinte solicitante perante a Fazenda Nacional, e, no caso de débito, o valor da restituição ou ressarcimento seriam com ele compensados pela Administração.

A compensação defendida neste estudo não busca apenas a decretação da extinção do crédito tributário, só possível de realizar-se com o trânsito em julgado da decisão a ser ao final proferida, mas também a compensação em sede de medida liminar, uma vez que há certeza e liquidez quanto à origem dos créditos, restando assegurado à administração averiguar o acerto de contas procedido pelo contribuinte, uma vez que a exatidão dos referidos créditos está condicionada à manifestação da Fazenda Pública, em busca do efetivo desempenho da obrigatoriedade e atividade vinculada no processo de formalização do crédito tributário (lançamento), nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Não é objeto do presente trabalho esgotar o tema referente à compensação tributária, mas sim tratar de um ponto específico, qual seja, a impossibilidade de restrições ilegais e arbitrárias à utilização do crédito tributário e mais especificamente à injustificável restrição à sua transferência a terceiros.

Tais procedimentos e defesa ao reconhecimento à utilização dos referidos créditos visam à manutenção e defesa dos princípios da segurança jurídica, estabilidade das relações intersubjetivas, não surpresa e direito adquirido, sob pena de ofensa aos princípios que sustentam um Estado Democrático de Direito.

Decisão judicial que autoriza a utilização de créditos tributários antes do trânsito em

julgado não corresponde à hipótese de compensação tributária, mas sim a procedimento contábil característico dos tributos lançados por homologação, qual seja, o procedimento de escrituração e lançamento em conta corrente fiscal de débitos e créditos.

Com a edição da Lei nº 8.383, de 1991, a compensação passou a ser regulamentada, mas ainda de forma bastante limitada. Apenas a partir da edição Lei nº 9.430, de 1996, é que se previu a possibilidade da compensação de tributos federais e créditos tributários com créditos de outros tributos do sujeito passivo.

A partir de recentes alterações implementadas em sua sistemática com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, a compensação de tributos federais passou a ser declarada pelo sujeito passivo e assim efetivada no momento em que a declaração de compensação é recepcionada pela Administração, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

O objetivo do capítulo I é fixar premissas epistemológico-jurídicas aptas a esclarecer determinadas noções da Teoria Geral do Direito, mais precisamente a relação que envolve os conceitos básicos de Sistema, Ciência do Direito, Direito Positivo. Nesse passo, o direito tributário, ramo específico do direito, é oriundo do processo de abstração e, portanto, inofensivo à totalidade do ordenamento jurídico. A escolha de determinadas normas em detrimento de outras que mutuamente se relacionam proporciona a criação de um subsistema do direito positivo designado Ciência do Direito, por meio da qual o cientista, utilizando-se de linguagem descritiva, é capaz de identificar o exato momento da aglomeração ou repartição dos fatos relevantes ao seu trabalho. Assim, é neste exato instante que há a possibilidade de reconstruir os ramos do direito de acordo com o almejado na produção científica.

A norma de compensação válida é aquela que autoriza a compensação tributária, prevista não apenas no Código Civil e no Código Tributário Nacional, mas também na Constituição Federal. O seu processo de constituição atua em um sistema composto por regras de competência e procedimento muitas vezes direcionadas a específicos sujeitos, ora Estado-

Fisco, ora Contribuinte. A efetivação do direito à compensação ocorre quando os sujeitos de direito envolvidos, ao tomarem conhecimento da atividade decorrente da norma individual da compensação, aceitam-na ou não. No momento do descumprimento da norma jurídica da compensação é que surge a relação processual administrativa apta ao reconhecimento do crédito utilizado, assim como o modo extintivo do débito compensado.

O capítulo II ocupa-se em esclarecer o momento do nascimento do crédito tributário no mundo jurídico, suas peculiaridades, demais características responsáveis pela composição linguística habilitada à constituição dos fatos e relações jurídicas, que atuam como veículo apropriado à sua introdução no ordenamento jurídico. Identificamos as formalidades necessárias à constituição da compensação por meio do ato do lançamento, que, dotado de força constitutiva, cria o fato jurídico tributário e a obrigação tributária responsáveis pela constituição do próprio crédito tributário. Passamos, então, à idéia das garantias e privilégios e ainda à liquidez e certeza dos créditos cujo objetivo é sanar as irregularidades existentes quanto à realização da compensação tributária, esclarecendo ainda que, quando da realização de pagamento indevido ou a maior, há previsão legal que garante o direito à restituição do tributo ou ainda à repetição do indébito tributário com fundamento nos princípios constitucionais da legalidade, moralidade e no princípio condenatório do enriquecimento sem causa. No que se refere às modalidades de lançamento, ressaltamos que não pretende o presente estudo esgotar o tema, mas apenas tecer algumas noções.

Por fim, o capítulo III tem por objetivo esclarecer as dúvidas existentes quanto aos aspectos da compensação tributária, que, sobre ser de aplicabilidade ampla, atualmente sofre restrições ilegais e infundadas em defesa dos interesses particulares da União em detrimento dos interesses dos contribuintes. Tais restrições devem ser veementemente combatidas pelo Poder Judiciário, como forma de assegurar ao contribuinte a fruição dos seus direitos e garantias constitucionais, em defesa dos direitos fundamentais da pessoa. A

unificação da Secretaria da Receita Federal (SRF) com a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), originou a Receita Federal do Brasil (RFB), que passou a regulamentar em apenas um órgão os benefícios advindos da eficiência com o incremento da arrecadação de tributos federais (inclusive as contribuições sociais previdenciárias).

Ainda nesse capítulo tratamos da questão referente ao art. 170-A do Código Tributário Nacional e demais legislações cuja interpretação vem sendo feita de forma equivocada, confusa e restritiva de direitos, correspondendo assim vedação/proibição à compensação de créditos objeto de discussão judicial.

Quanto à transferência de créditos para terceiros, para fins de compensação as restrições e vedações impostas são por demais inválidas, restando plenamente válida e vigente a possibilidade do contribuinte proceder realizando as suas compensações de acordo com a Lei nº 9.430/96, que, em seu art. 74, determina que não há qualquer forma de vedação à compensação tributária mediante transferência.

## CAPÍTULO I

### PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

#### **1.1. Sistema, Ciência do Direito, Direito Positivo e suas relações**

Dentre as inúmeras significações e reflexões que o vocábulo sistema comporta, não é nossa intenção no presente trabalho esgotar o tema, mas apenas tecer algumas considerações sobre a sua significação no direito.

Ao iniciarmos o estudo do direito, deparamo-nos com duas realidades distintas – a da Ciência do Direito e a do Direito Positivo – e, a partir dessa distinção, em razão da necessidade de separar os textos prescritivos do Direito Positivo dos textos descritivos da Ciência do Direito, ordenando-os de forma coordenada e capaz de manter os vínculos de subordinação existentes. Antes de passarmos à abordagem central deste trabalho, trataremos de algumas características e diferenças entre a lógica da Ciência do Direito e a lógica do Direito Positivo.

A lógica da Ciência do Direito é a apofântica conhecida como lógica das ciências, alética ou clássica, composta por valores de verdade e falsidade, descrevendo seu objeto sem nele interferir. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas estão em harmonia com os sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto escalonadas de acordo com critérios que observam estritamente os princípios da identidade, não-contradição e terceiro excluído, que na lógica clássica, são as três imposições formais do pensamento para as proposições. Paulo de Barros bem resume a posição do cientista do Direito com relação ao uso da linguagem:

O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas, observando-as segundo determinada metodologia. Como ciência que é, o produto de seu trabalho terá caráter descritivo, utilizando uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva. Mas, ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Tal discurso, eminentemente descritivo, fala de seu objeto – o direito positivo – que, por sua vez, também se apresenta como um extrato de linguagem, porém de cunho prescritivo.<sup>1</sup>

Seu objeto de estudo são as proposições, ou seja, o contexto normativo que ordena o procedimento dos seres humanos na vida comunitária, e, ainda, a sistematização através da procura de normas vigentes, da análise e validade constitucional das normas, da verificação de suas estruturas hipotéticas e da sistematização jurídica. Em suma: enquanto a ciência comprova um fato, o direito regula uma conduta.

Já o Direito Positivo corresponde ao sistema de normas estabelecidas pela autoridade competente como forma de impor e regular a vida de determinado povo em determinado espaço de tempo e cujo objetivo é direcionar e regulamentar o comportamento humano através de normas elaboradas a partir da análise prescritiva, propiciando assim condições para a manutenção da ordem necessária ao convívio social. É composto por regras jurídicas fisicamente mensuráveis e apreciáveis pela percepção dos sentidos, ou seja, corresponde ao direito do ordenamento jurídico vigente, através das diversas modalidades de instrumentos autorizadas a exprimir a ordem jurídica em vigor. Outro traço distintivo do direito positivo com relação aos demais sistemas é a autorreferencialidade da sua linguagem de modo que existem unidades no sistema (normas de estrutura) disciplinando exatamente como novas unidades podem ser inseridas no sistema. Sua existência pressupõe a necessidade de construção de seu sentido e assim da metalinguagem da Ciência do Direito manifestada por meio da linguagem.

Voltando ao foco de nossa discussão, no presente trabalho, o conceito de sistema

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, p. 3.

utilizado será o moderado, ou seja, o conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante um referencial comum. Nesses termos, o conceito de “sistema” é mais restrito que o de conjunto ou de classe, esta considerada a entidade ideal resultante da aglutinação de elementos em razão de critérios comuns. Assim, os sistemas são mais que as classes de objetos, correspondendo não apenas aos conjuntos de objetos que possuam semelhanças entre si, mas que estejam relacionados entre si. São classes internamente estruturadas, cujos objetos vinculam-se uns aos outros por relações de coordenação e subordinação.

Diante de tais assertivas, não poderíamos chegar a outra conclusão senão a de que os sistemas não estão no mundo existencial à espera de serem descobertos, eles são construídos pelo homem por meio da sistematização da realidade que o cerca, ou seja, por meio de associações linguísticas. Os sistemas são compostos por um todo unitário a partir do relacionamento harmônico de seus inúmeros elementos feito por meio de um princípio unificador. Nas palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, o sistema corresponde ao “conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada”. Completa Paulo de Barros Carvalho:

Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou com a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

No mesmo sentido, são as palavras de Geraldo Ataliba:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.132.

composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, com suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.<sup>3</sup>

A idéia de harmonia entre os sistemas não corresponde ao fato de que todos os sistemas são harmônicos. Os sistemas existem independentemente de seus elementos se contradizerem ou não. Toda forma estrutural necessita de um mínimo de harmonia que torne possível a relação entre seus termos, sem a necessidade de que essa harmonia seja absoluta, admitindo-se, portanto, a existência de conflitos, até porque, para que haja a contradição, é preciso que as duas proposições pertençam ao mesmo sistema. Nesses termos, Tarek Moysés Moussalém<sup>4</sup> propõe: “falar em conflito ou incoerência só tem sentido se for no interior de um mesmo sistema, conflitos inter-sistêmicos são extralógicos”.

Vistas as noções básicas, passemos ao foco do nosso trabalho, a compensação tributária, mais precisamente a ilegalidade de imposições ou restrições a sua efetivação e transferência a terceiros, tema que se refere a um “ramo” específico do direito, o tributário, obviamente sem prejuízo da utilização de outros ramos devidamente necessários ao desenvolvimento do presente estudo, estes vistos como produtos de um processo de abstração realizado em consonância com a dialética.

A utilização de determinadas normas em detrimento de outras que mutuamente relacionam-se proporciona a criação de um subsistema do direito positivo, utilizado pelos domínios da Ciência do Direito, designado de ciência, em razão de sua produção ser aquela descrita pelo cientista, no momento exato em que ele procede à partição e à aglomeração das peças que efetivamente importam a um determinado momento de seu trabalho. Por fim, é nesse exato momento que os ramos do direito podem ser reconstruídos, sempre de acordo com as intenções e propósitos do cientista responsável pela produção da ciência.

---

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p. 4.

<sup>4</sup> MOUSSALÉM, Tarek Moisés. *Fontes do Direito Tributário*, p. 65

## 1.2. Considerações sobre a norma jurídica

A norma jurídica é um enunciado prescritivo com representação formal feita por meio de um antecedente e um conseqüente. Como não são todos os conflitos intersubjetivos relevantes à normatização, cabe à norma definir quais condutas são relevantes ou irrelevantes e, por via de consequência, dentre as relevantes, determinar as condutas lícitas e ilícitas, normatizando-as.

De acordo com Kelsen<sup>5</sup>: “com o termo ‘norma’ requer-se significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira”. Nesse sentido, a norma é responsável pela regulamentação das condutas e relações sociais intersubjetivas, atuando de forma prescritiva, seja proibindo, permitindo ou obrigando determinado comportamento, em determinado lugar e tempo.

O Professor Paulo de Barros Carvalho expressa-se no sentido de que “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”<sup>6</sup>. Corresponde exatamente ao pensamento ou juízo que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Lourival Vilanova considera a norma jurídica “uma estrutura lógico sintática de significação”<sup>7</sup>, cujo conceito é por demais fundamental uma vez que “sem o qual não é possível ordenamento jurídico”<sup>8</sup>.

Por meio de um corte metodológico preciso, a complexidade do direito determina a importância fundamental na delimitação de seu objeto de estudo: as normas jurídicas. Nessa linha de raciocínio, o direito é tratado como um conjunto de unidades normativas, de modo que, onde houver norma jurídica, sem sombra de dúvida haverá linguagem competente para

---

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 21.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 8.

<sup>7</sup> VILANOVA, Lourival. *Norma Jurídica – Proposição Jurídica*, v. 61.

<sup>8</sup> VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*, p. 161.

determinar a sua relevância.

Em seu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, Alfredo Augusto Becker dispõe sobre a linguagem:

A linguagem não é um meio de transporte da idéia mas é um instrumento *fecundador* pelo qual o cérebro portador de uma idéia faz com que no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma idéia análoga.<sup>9</sup>.

Os textos normativos correspondem aos veículos introdutórios de normas no sistema jurídico de direito positivo. Apesar de comumente considerar-se norma cada um dos enunciados contidos na lei, uma análise isolada impediria a construção de seu sentido deôntico. Como produto da abstração do intérprete, a norma jurídica apenas encontra a sua razão de ser, o seu sentido, quando a sua análise é realizada em consonância com todo o ordenamento jurídico em que a lei está inserida.

De acordo com Alfredo Augusto Becker<sup>10</sup>,

... a lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do 'ato gerador'. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Assim, a classificação das regras em implícitas e explícitas é improcedente em razão de que todas sempre serão implícitas, já que as significações são fruto de produção individual do intérprete.

A norma jurídica completa é aquela formada por norma primária e secundária, expressando em sua integridade constitutiva a mensagem deôntica jurídica que corresponde à

<sup>9</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 119.

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 115

orientação da conduta em conjunto com a providência coercitiva prevista pelo ordenamento quando do seu descumprimento. A norma primária (*endonorma*), prescreve um dever se e quando acontecer o fato previsto em seu antecedente. Já a norma secundária prescreve uma providência sancionatória quando do descumprimento de uma conduta estabelecida na norma primária aplicada, cuja sanção é aplicada pelo Estado-Juiz. Vejamos duas ponderações de especialistas sobre esse assunto:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante devida.<sup>11</sup>

O suposto das regras sancionatórias, como já vimos, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta. Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não-prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de deveres instrumentais ou formais. Seja como for, haverá um constante e invariável traço que identifica, prontamente, estarmos diante de uma hipótese de ilícito tributário: é a não prestação (não-p), presente onde houver fórmula descritiva de infração.<sup>12</sup>

Da mesma forma que a norma geral e abstrata, a norma individual e concreta possui antecedente, consequente e dever-ser em estado neutro. Seu fato jurídico é constituído de acordo com o modelo dos enunciados conotativos das normas gerais e abstratas. Voltada ao passado, regula situações já devidamente ocorridas no mundo fenomênico, seu caráter é constitutivo e declaratório, o primeiro por criar um fato jurídico e o segundo em razão de narrar a ocorrência de um evento, assim, não há que se falar em antecedente hipotético, já que esta norma não traz em si nenhuma hipótese, mas apenas um fato jurídico particularizado.

Esclarecidas as noções básicas referentes à norma jurídica, temos que a norma da compensação tributária é composta, tanto pela norma que constitui a própria obrigação

---

<sup>11</sup> VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 11.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 346.

tributária, quanto pela norma que estrutura a relação jurídica de débito do fisco. Assim, o fato relacional da compensação é composto por ambas as normas, que, relacionadas pelo intérprete, edificam a norma de compensação.

A estrutura da norma que estabelece a compensação tributária é constituída a partir da conjugação da norma da obrigação tributária com a norma da relação de débito do fisco, responsável por definir o aparecimento do fato relacional da compensação tributária da seguinte forma: *dado o fato jurídico do pagamento indevido do tributo x, decorrente do cumprimento do dever jurídico inscrito na obrigação tributária x, aliado ao fato relacional da obrigação tributária y', pela qual deverá ser pago o tributo y, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os tributos x e y.*

Apesar de recaírem sobre a relação de débito do fisco, os predicados *vencido* e *vincendo* terão a sua verificação condicionada a um contraste celebrado com a obrigação tributária, sua referência última.

Em seu processo de constituição, a norma de compensação opera em um sistema formado por regras de competência (além das de procedimento), determinado por vezes suas exigências a específicos sujeitos: ora Estado-Fisco, ora contribuinte. A efetivação total do direito ocorre quando a atividade decorrente do conteúdo da norma individual da compensação realizada por um dos sujeitos de direito envolvidos é levada ao conhecimento do outro, que poderá ou não aceitá-lo. O descumprimento da norma jurídica de compensação faz nascer a relação jurídica processual administrativa capaz de conhecer a existência do crédito utilizado, bem como do modo extintivo do débito compensado.

### **1.3. Validade e justiça da norma jurídica**

O jurista não deve confundir as questões referentes à justiça e validade da norma

jurídica, tendo em vista que o seu interesse está voltado apenas à validade, já que a justiça importa à filosofia do direito. A *justiça* da norma jurídica refere-se a sua conformidade com a moral ou direito natural, enquanto a *validade* importa-se com a sua juridicidade e incidência que devem ocorrer de forma infalível irradiando seus efeitos jurídicos.

A distinção entre justiça e validade está no fato de que a primeira é um juízo de valor, enquanto a segunda, um juízo de fato. Norma jurídica válida é aquela que possui pertinência com o sistema de direito positivo ou que nele foi posta por órgão legitimado, por meio de procedimentos previstos pelo ordenamento jurídico para este fim. A validade é *status* de relação. “é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’ a norma “N” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’.”<sup>13</sup>

As normas jurídicas são válidas ou não-válidas, e não justas ou injustas. Não pode o jurista diante de determinada situação exercer juízo de valor sobre a justiça ou injustiça da norma jurídica a ser aplicada ao caso concreto, o que lhe cabe é proceder à análise sobre a sua validade (se há ou não juridicidade).

A tarefa de moralizar o direito por meio de regras justas capazes de substituir as injustas é exclusiva do Poder Legislativo, responsável pela criação das regras jurídicas, e não dos Poderes Executivo ou Judiciário, para os quais a moralização ou humanização ocorre por meio da interpretação e adequação. Independentemente de serem justas ou injustas, as normas jurídicas postas no sistema serão sempre jurídicas e conseqüentemente não deixarão de incidir e irradiar seus efeitos.

Diante dos esclarecimentos expostos, não há como desconsiderar a validade das normas jurídicas que autorizam a compensação tributária, tema de suma importância para o direito tributário, previsto não apenas no Código Civil, mas também no Código Tributário

---

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 82.

Nacional, na parte específica da Compensação Tributária, no Livro II - Normas Gerais de Direito Tributária, que a trata como uma das modalidades de Extinção do Crédito Tributário (art. 156, inc. II do CTN), e constitucionalmente previsto na Carta Magna de 1988, que expressamente assegura o direito à compensação ao recepcionar o Código Tributário Nacional, promulgado pela Lei 5.172/66 com *status* de Lei Complementar.

## CAPÍTULO II

### CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

#### **2.1. A natureza do crédito tributário: crédito e obrigação**

O Código Tributário Nacional, ao estabelecer em seu art. 139 que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, estabelece-o de forma equivocada e nada técnica, uma vez que crédito tributário e obrigação tributária são conceitos distintos. Tal afirmativa reconhece que em primeiro momento ocorre a obrigação para, a partir daí, em segundo momento, ocorrer a sua constituição (existência do crédito).

Logo em seguida, o artigo 140 do mesmo mandamento legal insiste na mesma inviável consideração quanto à desvinculação entre obrigação e crédito. Considerando que o crédito é uma das faces da obrigação tributária, as alterações ocorridas no crédito, dependendo de sua natureza, podem afetar a obrigação.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Ao tratar do instituto da prescrição, o próprio Código Tributário Nacional encarrega-se de desmentir tal assertiva ao considerar a prescrição uma modalidade de extinção da respectiva obrigação (art. 174, CTN). Contudo, a assertiva será procedente na hipótese de lançamento inválido, uma vez que o vício que o atinge não afeta a própria obrigação tributária.

A interpretação do disposto no art. 141 do mesmo diploma legal deve ser realizada de

forma relativa e em consonância com os demais ditames normativos presentes no Código Tributário Nacional.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as suas respectivas garantias.

Note-se que mais uma vez o texto normativo utiliza o crédito tributário como algo apartado da obrigação principal. Contudo, ressaltamos que, sempre que o Código se referir à “constituição do crédito”, na verdade quer aludir ao lançamento.

Para uma correta interpretação, as normas previstas no Código Tributário Nacional, responsáveis por disciplinar as hipóteses de modificação, extinção ou exclusão da suspensão e exigibilidade do crédito tributário, não devem ser analisadas isoladamente, mas em conjunto e em conformidade com as demais normas nele inseridas.

## **2.2. Nascimento do crédito tributário**

O fato jurídico tributário surge quando o evento é relatado em linguagem jurídica competente em uma norma jurídica individual e concreta que o constitui, instalando-se a obrigação tributária, na qual surge para o sujeito ativo, o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de dada prestação, especificamente consistente no tributo. Este direito de exigir o cumprimento de determinada prestação (valor em moeda) é denominado de crédito tributário que, considerado como o vínculo intrínseco à obrigação tributária, nasce com esta integrando-a, revelando-se um de seus elementos indispensáveis uma vez que não há obrigação sem crédito, nem crédito sem obrigação. Tudo de acordo com o que prega Paulo de Barros

Carvalho<sup>14</sup>:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.

O crédito tributário nasce no mundo jurídico no momento exato em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo. Isso porque, não há falar-se em fato jurídico tributário e na sua respectiva obrigação antes de sua formalização, ou seja, antes do devido relato em linguagem competente com emissão de norma individual e concreta. Por meio da formalização identifica-se o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, o bojo de norma individual e concreta. Essas características compõem a configuração lingüística habilitada a constituição dos fatos e relações jurídicas, correspondendo assim ao veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.

### **2.3. Crédito tributário e lançamento**

No contexto da obrigação tributária, o lançamento objetiva a formalização da pretensão do sujeito ativo, correspondendo ao ato que proporciona a entrada de um determinado evento no mundo da facticidade jurídica, tirando-o do exclusivo mundo da facticidade social e tornando-o juridicamente relevante. Corresponde, assim, ao poder jurídico de criar o crédito tributário. Cabe ressaltar que, antes da constituição do crédito tributário, a administração não pode exigir o pagamento do tributo.

O crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir, do contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). Após a constituição do crédito tributário, este

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 367.

apenas se modifica, ou se extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, ou seja, fora dessas possibilidades determinadas não pode a autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 114), dispensar o seu pagamento ou garantias, em razão do disposto no CTN, art. 3, que em sua própria definição legal determina que o pagamento há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com a definição de Eurico Marcos de Santi<sup>15</sup>, lançamento é:

(...) ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotética-condicional, associando a ocorrência do fato jurídico (hipótese) em relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termo o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.

Para que tenha existência jurídica, o crédito tributário necessita estar constituído pelo lançamento, pela autoridade da Administração Tributária competente para a prática dessa atividade. Lembramos que essa constituição cabe exclusivamente à autoridade administrativa, e não ao juiz ou qualquer outro ente.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, há um lançamento que é privativo da autoridade administrativa, mesmo que a atividade efetuada por esta consista apenas em determinar o valor do tributo devido apresentado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste caso específico, a atividade administrativa corresponde à homologação, que pode até mesmo ser tácita, mas sempre indispensável. Nesse sentido:

Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> SANTI, Eurico Marcos de. *Lançamento tributário*, p. 133.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 18 ed., São Paulo, Malheiros, 2000, pp. 133/134.

No direito tributário, o lançamento ocupa o papel de norma individual e concreta, no sentido de convalidação de um evento em fato jurídico, na presunção de que aquele preenche o requisito de antecedente da norma geral e abstrata, qual seja, a regra matriz de incidência tributária. Na condição de norma individual e concreta, o lançamento traz à luz a relação jurídica tributária, introduzindo no mundo do direito a obrigação tributária e, assim, também o crédito tributário.

Para que tenhamos uma compensação efetivamente apta aos objetivos a que se destinam, é necessário que as informações apresentadas pelo contribuinte sejam de conhecimento da administração, que o faz por meio do ato de lançamento, que, dotado de força constitutiva, proporciona, em primeiro lugar, o fato jurídico tributário e, em segundo lugar, uma específica modalidade de relação jurídica, qual seja, a obrigação tributária que acaba por constituir o próprio crédito tributário, vínculo integrativo da obrigação tributária.

#### **2.4. A norma jurídica individual e concreta que constitui o crédito tributário**

A regra matriz de incidência tributária corresponde à norma jurídica geral e abstrata que define a incidência tributária. No processo de positivação do direito, a norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária obrigatoriamente dela deve decorrer em razão de que apenas dessa forma terá validade material.

O art. 142 do Código Tributário Nacional destaca que a competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento é privativa da autoridade administrativa. Para o referido artigo, o lançamento tributário corresponde ao “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 o caso propor a penalidade cabível”.

A constituição e formalização do crédito tributário também podem ser feitas pelo próprio contribuinte em cumprimento às normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150, CTN). É de responsabilidade da autoridade administrativa, assim como do próprio contribuinte, aplicar conforme o caso específico a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal.

A existência do crédito tributário depende do fato jurídico tributário, (enunciado protocolar, denotativo) posto na posição sintática de antecedente da norma individual e concreta. Assim, o crédito tributário depende da existência de norma individual e concreta, que pode ser expedida pelo administrado, introduzida por veículo hábil para tanto e respeitada a forma prevista no sistema de referência.

Por meio de linguagem apropriada, a norma individual e concreta promove a subsunção de determinado evento à regra matriz de incidência tributária, indicando ainda a quantidade aritmética do tributo, por meio da aplicação de alíquota sobre a base de cálculo identificada. Nesse passo, referida norma deve respeitar e observar a forma prescrita pelo sistema de referência, que, por meio da causalidade normativa verifica a relação de pertinência existente entre o fato jurídico e a relação jurídica intranormativa, repercutindo-se os efeitos jurídicos.

Considerando o fato de que o particular expede norma individual e concreta com força de lançamento, ao proceder à compensação, ele pode também promover a constituição do crédito tributário que será objeto da extinção por meio da compensação. Para tanto, ressaltamos a necessidade de análise do histórico normativo que afeta o instituto da compensação, no âmbito tributário federal, objetivando assim a possibilidade e o momento em que o particular, por meio do documento que informa a compensação, pode introduzir norma individual e concreta de constituição do crédito tributário.

Sem pretensão de se aprofundar na discussão quanto à natureza do lançamento, se ato ou procedimento administrativo, mas desde já adotando o posicionamento de que corresponde a um ato (uma norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária), a questão é saber se a obrigação tributária somente se constitui mediante lançamento, ou se, nos casos de lançamento por homologação, existe uma norma jurídica individual e concreta, produzida pelo particular que constitui a obrigação sem que haja atuação da Administração.

Conforme o exposto no tópico anterior, a obrigação tributária, enquanto não constitui o crédito tributário, não gera para a administração a possibilidade de cobrança do tributo, esta apenas se dá quando a obrigação tributária, ou seja, o poder jurídico de criar o crédito tributário, o constitui por meio do lançamento válido.

Quanto à definição legal do termo lançamento, Aliomar Baleeiro<sup>17</sup> considera-o como “o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado”. Ressalta ainda que, apesar do Código Tributário Nacional atribuir o lançamento somente à autoridade administrativa, na transmissão *causa mortis* o procedimento compete à autoridade judicial. Contudo, existem tributos e técnicas tributárias que não comportam lançamento ou são “lançadas” pelo próprio contribuinte.

O Código Tributário Nacional estabelece três modalidades de lançamento:

a) por declaração, quando feito com base em declaração do particular, que pode ser o próprio sujeito passivo ou um terceiro, na forma da legislação aplicável (artigo 147);

b) de ofício, nas hipóteses apontadas no artigo 149; e

c) por homologação, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever

---

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 781-2.

de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Nessas circunstâncias, segundo o CTN, o lançamento opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo particular, expressamente a homologa. O prazo para a homologação é de cinco anos, contados da ocorrência do “fato gerador”, findo o qual, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação (artigo 150, caput e § 4º).

Alberto Xavier<sup>18</sup>, ao tratar do lançamento por homologação, considera-o como “autolancamento”, cuja configuração ocorre com a corporização em um documento e rigorosa elaboração disciplinada por lei. Ressalva, porém, que a elaboração deste documento, na forma da lei fiscal, bem como a indicação do imposto correspondente (nesse documento) não constitui a forma de um ato jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, definido em lei para efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados. Defende, assim, o posicionamento de que nessas situações, a existência de fato jurídico prévio da Administração responsável por concretizar o comando legal não exclui a intervenção da Administração fiscal. Há a possibilidade dessa intervenção administrativa se efetuar em diversos momentos e títulos, o que corresponde à mera aceitação do pagamento, podendo ainda verificar-se a título de fiscalização ou controle da prestação direta espontaneamente cumprida. Por fim, ressalta não ser exato afirmar a existência de tributos sem lançamento por considerar a existência de tributos em que a prática de lançamento é necessária antes do pagamento e ainda a existência de tributos nos quais tal prática é simplesmente eventual.

No lançamento por homologação, cabe ao particular a verificação da ocorrência do fato tributário, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante de tributo devido e

---

<sup>18</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 83-5.

a identificação do sujeito passivo, que também deve cumprir a obrigação tributária. O particular está ainda obrigado ao cumprimento de dever instrumental ou formal que corresponde à produção de documento no qual deve conter as seguintes informações: fato tributável, matéria tributável, montante do tributo e identificação do sujeito passivo, documento esse que segue forma prescrita em lei, veicula norma jurídica individual e concreta que constitui o crédito tributário e deve ser entregue (comunicado) à Administração. Ressalte-se que não há por parte da Administração interferência no processo. No caso de inadimplemento, a própria declaração do particular serve como base para a inscrição do débito em Dívida Ativa da União.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>, em algumas hipóteses o ordenamento jurídico prevê a aplicação do tributo por intermédio do Poder Público, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, que deve ainda cumprir a prestação pecuniária, admite-se, assim, duas formas distintas de constituição do crédito tributário: lançamento – norma jurídica individual e concreta posta pelo agente da Administração – ou norma individual e concreta posta pelo particular, na forma prevista em lei. Nesse cenário, o ato de homologação produzido pela Fazenda Pública, com o fim de extinguir definitivamente o crédito tributário é um mero ato de fiscalização, em que o órgão público verifica o procedimento do particular e manifesta-se, expressa ou tacitamente sobre ele. Tal medida consiste em um controle de legalidade, que o Fisco pratica também em face de seus próprios atos. Contudo, a demonstração de que a declaração produzida pelo sujeito passivo é suficiente para a constituição da obrigação tributária está em que o texto “declarado” pelo sujeito passivo é dirigido para providências instauradoras da execução fiscal<sup>20</sup>.

De acordo com o mencionado acima, no lançamento por homologação, o particular sem a intervenção da Administração produz o enunciado que constitui a obrigação tributária e

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 373-4.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de Direito Tributário*, p. 436-7.

submete-se ao controle do Fisco, que o exerce mediante atos homologatórios, expressos ou tácitos, praticados por agente competente.

Sem dúvida, uma interpretação sistemática nos levará à conclusão de que a obrigação tributária não se constitui apenas mediante lançamento, ato privativo da Administração, praticado por agente competente, mas também por meio da ocorrência de um fato jurídico constitutivo da relação jurídica tributária, ou seja, o vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo, de modo que não há como desconsiderar tal atividade, uma vez que esta corresponde a um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto. A norma produzida pelo particular é o “autolancamento”, que constitui a obrigação tributária, sem necessidade de atuação da Administração, e serve como base para a cobrança da dívida, no caso de inadimplemento.

O direito admite como linguagem competente para a constituição do crédito tributário pelo particular diversos documentos, tais como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou o Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais). A Lei nº 10.833/2003, acrescentou a esse rol a Declaração de Compensação (DComp), que, a partir de então, após recepcionada pela Administração, passou a ser considerada confissão de dívida e instrumento hábil para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

## **2.5. Garantias e privilégios do crédito tributário**

As garantias e os privilégios do crédito tributário estão dispostos no Código Tributário Nacional, artigos 183 a 193, em duas seções no Capítulo IV. As *garantias* são os instrumentos assecuratórios do direito do Estado de exigir tributos dos contribuintes (eficácia ao cumprimento de uma obrigação), ou seja, asseguram o exercício do direito de receber o

crédito, conferindo segurança e estabilidade ao crédito tributário, ou regularidade ou comodidade ao recebimento do tributo. Já o privilégio se refere à ordem de pagamento em relação a outros credores. Proporcionam a posição de superioridade do crédito tributário em razão do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Também há a figura da *preferência*, que determina a superioridade do crédito tributário em relação aos demais créditos de espécies diferentes que estão em fase de execução, com exceção dos decorrentes da legislação do trabalho. Com o objetivo de reforçar a proteção ao regime jurídico especial do crédito tributário, o Código Tributário Nacional teve seu texto alterado pela Lei Complementar n. 118, de 2005.

É evidente que o Fisco, enquanto Estado soberano, dispõe de privilégios e garantias os quais não contemplam o cidadão contribuinte que, na relação jurídica, sempre está em desvantagem, pelo fato de que o primeiro traça as diretrizes fiscais por meio de leis ou atos dotados de validade que devem ser observados pelos contribuintes sob pena destes infringirem as leis administrativas.

Deve-se estar atento ao fato de que muitas leis fiscais possuem apenas aparência de lei, porque em certos aspectos correspondem apenas a ordem do soberano sem, contudo, tratar-se realmente de lei, situação esta provocadora de fraudes. A ordem do Estado soberano também deve estar em perfeita conformidade com a regra moral.

As garantias do crédito fiscal apenas se legitimam quando “expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram” (art. 183).

Nesse sentido dispõe o art. 184 do CTN:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

A peculiaridade do disposto acima está em sua segunda parte, ou seja, “... *inclusive os gravados por...*”. Os privilégios do crédito tributário, para alcançar os bens e as rendas do devedor, mesmo gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade e impenhorabilidade, suplantam as garantias dos créditos de outras origens. Ressalte-se, contudo, a impossibilidade de se atingirem os bens e as rendas por lei declarados impenhoráveis, situação esta já prevista pelo legislador do Código Tributário.

O Código Tributário Nacional em seu art. 185 estabelece:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida em fase de execução”. Este dispositivo legal atua contra a sua fraude e em defesa do crédito que tem presunção de liquidez e certeza. Já o art. 186: do CTN dispõe no sentido de que “o crédito tributário prefere a quaisquer outros, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição destes, ressalvados os créditos decorrentes da legislação trabalho.

Quanto ao privilégio do crédito tributário, a publicação da Lei Complementar nº 118, de 2005, tornou inexistente a questão de ordem de preferência, no sentido de que os créditos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios concorrem em igualdade de condições.

Este tema é de suma importância, uma vez que é por meio das “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário” que resta assegurado que os créditos de qualquer natureza são garantidos pelo patrimônio do devedor, mesmo que não existam garantias reais ou pessoais, o que significa que a intenção do legislador é, portanto, proteger o interesse do credor, ou seja, o próprio Estado, vedando certas transações do devedor e evitando assim, o desfalque de seu patrimônio.

## 2.6. Idéia de liquidez e certeza dos créditos a serem compensados

A idéia de liquidez e certeza dos créditos a serem compensados tem por objetivo sanar as irregularidades existentes quanto à realização da compensação tributária. A *liquidez* diz respeito à possibilidade de quantificação dos direitos e corresponde ao processo humano no qual se quantifica em pecúnia os valores dos direitos. A *certeza* refere-se à impossibilidade ou falta de controvérsia, ou seja, apenas haverá direito líquido e certo quando não existir controvérsia e o direito puder pelo homem ser quantificado em pecúnia.

O art. 170, caput do Código Tributário Nacional, em linhas gerais autoriza a “compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”. Correspondendo o crédito tributário a débito do fisco, este necessita dos requisitos fundamentais de liquidez e certeza. A liquidez e certeza do crédito tributário (direito subjetivo do Estado de perceber tributos) invariavelmente decorrem do lançamento ou do autolancamento, atos estes que correspondem à formalização em linguagem competente, de acordo com os atos normativos que o regulam, e que, portanto, permitem o seu ingresso no sistema e, conseqüentemente, a irradiação de seus efeitos jurídicos.

Desde que satisfeitos certos requisitos, nossa legislação permite compensação de tributos devidos com créditos do particular em face do fisco. O CTN é expresso ao afirmar que a lei poderá permitir a compensação, desde que seja ela feita com a utilização de créditos líquidos e certos.

De acordo com Eurico Marcos Dinis de Santi:

Do fato do pagamento indevido decorre como eficácia jurídica imediata a obrigação de débito do fisco. Esta é, como a relação jurídica tributária, efectual. Ganha concreitude existencial mediante ato que lhe outorga forma enunciativa. Este ato, segundo nosso direito positivo, pode ser veiculado por meio de ato administrativo, decisão administrativa, sentença judicial ou acórdão. Todos veículos introdutórios de

normas individuais e concretas, todos hábeis conforme disposição do CTN, arts. 165,III e 167, II, para conferir substância a relação jurídica de débito do fisco, mediante a outorga de forma linguístico-prescritiva à obrigação de débito do fisco que é, reitere-se, efectual.<sup>21</sup>

Considerando a compensação tributária uma modalidade de extinção do crédito tributário, o contribuinte que, tendo direito a crédito líquido e certo em conformidade com o art.170 do CTN, mediante requerimento dirigido à autoridade fiscal, poderá pleitear a restituição do valor do indébito tributário ou efetuar a compensação com débitos vencidos ou vincendos para com a Fazenda Pública.

Com a nova redação dada ao art.74 da Lei nº 9.430/96 pelas Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, o rito processual sofreu algumas alterações e, dentre elas, a que obrigava o fisco a proceder à análise dos pedidos de compensação em determinado tempo. Anteriormente não havia um prazo definido, e os processos administrativos eternizavam-se na esfera administrativa.

Com as alterações legislativas atuais, os pedidos de compensação foram transformados em Declaração de Compensação desde a data de seu protocolo. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 (cinco) anos (a partir da data do protocolo do pedido) para realizar a análise do direito creditório e posterior compensação com os débitos declarados pelo sujeito passivo. Mais tarde, o art. 17 da MP nº 135 de 31 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833 de 30 de dezembro de 2003, trouxe nova redação ao § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996, com a fixação do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da entrega da declaração de compensação, para a Secretaria da Receita Federal homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça em acórdão proferido pela 1ª Turma no REsp 762392/RS; RECURSO ESPECIAL 2005/0105526-6, cujo relator foi o Ministro

---

<sup>21</sup> SANTI, Eurico Marcos de. *Compensação e restituição de 'tributos'* “. *Repertório IOB de jurisprudência*. n. 3/96, p. 68-1.

TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado no DJ 05.09.2005 p. 320, decidiu que:

deve ser autorizada a compensação dos valores cujos recolhimentos restaram comprovados mediante guias acostadas aos autos, após o trânsito em julgado da demanda, observados os requisitos da Lei 10.367/02. Só há direito líquido e certo quando o fato jurídico que lhe dá origem está demonstrado por prova pré-constituída. O pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato.

Ressalte-se também o entendimento do Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

APELAÇÃO CÍVEL AC 40404 MG 96.01.40404-0 (TRF1)  
TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

1. A compensação só é possível demonstradas a liquidez e a certeza dos créditos.
2. Não se pode reconhecer liquidez e certeza de créditos carentes de imprescindível comprovação de sua existência material e formal.
3. A juntada de comprovantes de recolhimento não se presta a atestar a liquidez e a certeza dos créditos, qualidade que terão somente quando a atividade do obrigado for devidamente homologada pela autoridade fazendária, ou quando a sua existência for reconhecida por sentença judicial transitada em julgado.

O direito à compensação necessita da existência do pagamento indevido ou a maior de tributos sem o qual não há a possibilidade de compensar (art. 66 da Lei nº 8.383/91 e art. 170 do CTN). Considera o Superior Tribunal de Justiça ser desarrazoado entender-se a possibilidade de lei tributária interpretada de forma isolada sem observar e respeitar os princípios gerais do direito tributário inscritos no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

A realização da compensação em qualquer uma de suas modalidades pressupõe a indicação por parte do contribuinte da quantia certa e determinada do crédito de forma a justificar a sua liquidez e certeza.

Ressaltamos aqui que a modalidade de compensação tratada no presente estudo é aquela efetuada com créditos líquidos e certos, sem o entrave do art. 170 - A do CTN, que mais adiante será devidamente abordado. Por líquidos e certos entendemos aqueles créditos

devidamente quantificados e comprovados.

## 2.7. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A exigibilidade é atributo do crédito tributário decorrente de sua liquidez e certeza. Uma vez constituído o crédito tributário, ele passa a ser exigível, contudo esta exigibilidade pode ser suspensa, situação que pode ocorrer durante ou antes do procedimento de sua constituição definitiva. A suspensão pode ser (i) *prévia*: ocorre antes da exigibilidade; ou (ii) *posterior*: quando o crédito já está constituído sendo dessa forma já exigível. Sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estabelece o art. 151 do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

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

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Os recursos administrativos e as reclamações estão inseridos na modalidade de suspensão prévia, contudo não caracterizam suspensão, mas impedimento pelo fato de que o crédito tributário ainda não é exigível porque ainda não definitivamente constituído.

O atributo da exigibilidade surge quando não mais cabe reclamação ou recurso contra o lançamento, seja porque já transcorreu o prazo legal ou porque tenha sido proferida decisão administrativa de última instância.

A interposição de reclamações ou recursos obstam o nascimento do crédito tributário e

consequentemente sua exigibilidade. Por restringir o exercício do direito de defesa, a norma que exige o depósito prévio como condição para o conhecimento de reclamações ou recursos, além de contrariar os mandamentos do Código Tributário Nacional, é inconstitucional.

De acordo com o parágrafo único do art. 151 do CTN, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes ou consequentes da obrigação principal. A inadimplência da obrigação acessória possibilita a cobrança de multa e consequente constituição do crédito tributário, que terá como conteúdo a multa.

## **2.8. Créditos passíveis de restituição**

O direito à restituição de tributo é assunto dos mais relevantes tanto para os contribuintes quanto para a Fazenda Pública e está previsto no Código Tributário Nacional nos artigos 156 a 162 e é decorrente do pagamento indevido ou maior que o devido. O pagamento é por excelência a forma de extinção da obrigação tributária, não havendo assim que falar em restituição sem antes tratar do pagamento, pagamento indevido e pagamento maior que o devido.

Antes de adentrarmos nas modalidades de pagamento acima citadas, cumpre esclarecer que, de acordo com o art. 159, I, da Constituição Federal, ninguém é obrigado a pagar tributo senão em virtude de lei, preceito este decorrente do princípio da legalidade geral, que se irradia no plexo normativo com a previsão no art. 5, II, também da Constituição Federal. De tais premissas temos que a relação jurídica obrigacional tributária apenas decorre de fato que é necessariamente previsto em lei formalmente editada e materialmente em perfeita consonância com as normas limitadoras do poder de tributar.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup>, o pagamento é a “prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, de importância pecuniária correspondente ao débito do tributo”. Desde que relatado em linguagem competente prevista no ordenamento jurídico, o pagamento extingue a obrigação tributária mediante a produção de um “documento de quitação” ou “recibo de pagamento” que obrigatoriamente, deve conter os enunciados necessários e suficientes para a construção de uma norma jurídica individual e concreta, cujo antecedente descreve o fato da existência da dívida e o conseqüente prescreve um vínculo que anula o vínculo primitivo. O documento de quitação referente ao pagamento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no âmbito federal é denominado Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a realização de pagamento indevido ou maior que o devido enseja restituição, que em sua regra matriz prevê em seu antecedente de forma abstrata o evento do pagamento indevido ou a maior, e no seu conseqüente a definição formal dos termos e o objeto da relação jurídica de devolução do valor correspondente.

O pagamento indevido ou a maior que o devido surge quando o montante pago pelo sujeito passivo não corresponde, por qualquer motivo, a uma obrigação tributária, e o evento é relatado em linguagem competente, reconhecida pelo direito. Trata-se de uma norma jurídica individual e concreta, em cujo antecedente encontra-se relatado o fato jurídico do pagamento indevido ou maior que o devido, e em cujo conseqüente consta a relação jurídica na qual o Estado tem o dever de restituir a quantia determinada ao particular.

Diante da ocorrência do recolhimento indevido de valores a título de tributo, seja em razão de erro na interpretação da legislação tributária ou erro na interpretação do fato efetivamente ocorrido, as quantias assim recolhidas deverão ser legalmente restituídas, não importando se a atribuição ao erro é da Administração Fazendária, ao realizar o pagamento e

---

<sup>22</sup> Cf. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, pp. 195-6.

a cobrança, ou do sujeito passivo, ao efetuar espontaneamente o pagamento indevido.

Ainda no mesmo sentido, a existência de ilegitimidade na lei que institui ou majora um tributo, seja em razão da ilegalidade em face da legislação superior (vício de ilegalidade), das normas tributárias envolvidas, ou em razão da efetiva e reconhecida inconstitucionalidade (vício de inconstitucionalidade) da norma em questão, os valores recolhidos indevidamente devem ser restituídos ao sujeito passivo.

A expressão restituição corresponde à devolução, seja na via administrativa ou na via judicial, de valores pagos a título de tributo e, eventualmente, de valores pagos a título de multa e/ou juros aplicados em caso mora do sujeito passivo. São duas as situações as quais o termo se refere, são elas:

i) “restituição do indébito” tributário: a restituição corresponde à devolução de quantias pagas indevidamente pelo sujeito passivo;

ii) “restituição pura e simples” do tributo: nesta hipótese o recolhimento do valor foi devido, mas a legislação determina sua restituição, para servir como incentivo fiscal ou até mesmo como decorrência do próprio regime jurídico do tributo, como é o caso da restituição dos valores cobrados a título de empréstimo compulsório.

O particular exerce o seu direito à restituição por meio da via administrativa com a formulação de um Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento (PER) ou por meio de uma Declaração de Compensação (DComp). No primeiro caso, o crédito o fica condicionado ao deferimento do pedido de restituição que compete à autoridade judicial ou administrativa, que poderá condicioná-lo à apresentação de documentos e à execução de diligências.

O direito à restituição, previsto no artigo 165 do Código Tributário Nacional, é um direito constitucional, garantido com fundamento no princípio da estrita legalidade, veiculado pelo artigo 150, I, da Carta Magna<sup>23</sup>, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e

---

<sup>23</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de Cerqueira. *Repetição do Indébito no Sistema Tributário Brasileiro*, p.389.

aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Por estar em desacordo com o determinado por lei, qualquer pagamento indevido ou maior que o devido corresponde a aumento ilegal de tributo e pode ser requerido a qualquer momento pelo particular desde que não tenha ocorrido a sua decadência.

O direito à restituição de tributos pagos indevidamente deriva não apenas do princípio da legalidade tributária (art. 150, I), mas também de outros princípios e direitos fundamentais presentes na Constituição, dentre eles: (i) vedação a tributo com efeito de confisco (art. 150, IV); (ii) moralidade (art. 37, *caput*); (iii) responsabilidade do Estado (art. 37, parágrafo 6); (iv) direito de propriedade (art. 5, XXII); (v) direito ao devido processo legal (art. 5, LIV).

## **2.9. Créditos passíveis de ressarcimento**

As possibilidades de ressarcimento estão previstas em lei e não possuem qualquer tipo de relação com pagamento indevido ou maior que o devido. O crédito passível de ressarcimento é determinado por lei e o procedimento de sua liquidação, assim como a sua origem não possui relação alguma com a devolução de valores indevidamente pagos a título de tributo.

Várias vezes o ressarcimento é confundido com a restituição, contudo sua origem decorre de circunstâncias diversas como por exemplo:

a) créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei n. 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

b) créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

c) valores do IPI incidente sobre produtos adquiridos no mercado interno destinados à manutenção, ampliação ou reforma de imóveis de seu uso às missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente, bem assim às representações de caráter permanente de órgãos internacionais de que o Brasil faça parte (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 27).

O antecedente da regra matriz do ressarcimento, de forma abstrata, prevê o direito ao crédito pelo preenchimento dos requisitos previstos em lei, já o seu conseqüente prevê a definição formal dos termos e o objeto da relação jurídica de devolução do valor correspondente.

No ressarcimento, o direito subjetivo ao crédito por parte do sujeito passivo surge quando do relato do evento em linguagem competente, que originará assim uma norma jurídica individual e concreta emitida pela Administração, cujo antecedente relata o fato jurídico do cumprimento dos requisitos legais, e em seu conseqüente consta a relação jurídica do ressarcimento, na qual o Estado tem o dever de ressarcir a quantia determinada ao particular.

O particular exerce o seu direito ao crédito mediante a apresentação (de acordo com os dispositivos legais específicos para cada caso) do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição (PER). Cabe à Autoridade Administrativa decidir sobre o pedido formulado pelo contribuinte, podendo condicioná-lo à apresentação de documentos e à execução de diligências. Ao final do procedimento, uma vez reconhecido o direito ao crédito, a Administração emite um ato administrativo, uma norma jurídica individual e concreta na qual reconhece ao particular o direito ao crédito e obriga o Estado a fazer a restituição do valor apurado.

## 2.10. Cessão de créditos

Uma das características da relação jurídica é a transmissibilidade das obrigações na composição de seus elementos essenciais (sujeito ativo, sujeito passivo, conteúdo e objeto), sem que, contudo, o vínculo de identidade seja afetado por alterações causadas pela transmissão das obrigações, também conhecida por cessão. Nas palavras de Carlos Roberto Gonçalves<sup>24</sup> a cessão:

vem a ser a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, de um dever, de uma ação ou de um complexo de direitos, deveres e bens, de modo que o adquirente, denominado *cessionário*, exerça posição jurídica idêntica à do antecessor, que figura como *cedente*.

Instituto do direito civil, a cessão de crédito é regulamentada pelo art. 286 do Código Civil Brasileiro, o qual dispõe que o credor pode ceder o seu crédito a terceiro desde que não seja contrário à natureza da obrigação, à lei ou à convenção com o devedor, podendo operar-se de forma onerosa, vantajosa, lucrativa e gratuita. Nesse sentido Orlando Gomes<sup>25</sup>:

... qualquer crédito pode ser objeto de cessão; conste ou não, de um *título* esteja vencido, ou por vencer; tenha como fundamento jurídico um contrato, um testamento ou um preceito legal; esteja livre e desembaraçado de qualquer ônus ou gravado por usufruto ou penhor.

O crédito é um valor patrimonial que pode ser negociado, portanto a sua cessão é plenamente justificável, podendo o credor dele dispor realizando negócios para transferi-lo a outrem. As espécies de cessão são: (i) cessão de crédito, (ii) cessão de débito e (iii) cessão de contrato (ou cessão de crédito e débito), contudo nosso interesse está voltado às peculiaridades da cessão de crédito.

O Código Civil Brasileiro de 1916, em seu Título II já previa a possibilidade de cessão

---

<sup>24</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro. Vol. II*, p. 199.

<sup>25</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*, pp. 205-207.

de crédito em título autônomo. Já o Código Civil de 2002 trouxe inovação no Livro das Obrigações ao possibilitar a “transmissão das obrigações”, sendo que o seu Capítulo I tratou da cessão de crédito e o Capítulo II tratou sobre o mesmo assunto, modificando apenas a sua denominação para “assunção da dívida”.

Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho<sup>26</sup> consideram a cessão de crédito “um negócio jurídico por meio do qual o credor (cedente) transmite total ou parcialmente o seu crédito a um terceiro (cessionário), mantendo-se a relação obrigacional primitiva com o mesmo devedor (cedido)”.

Decorrente da simples manifestação de vontade do cedente e do cessionário, seja por força da lei (cessão legal) ou de decisão judicial (cessão judicial), a cessão de crédito deve observar os requisitos dispostos no art. 104 do Código Civil, quais sejam: capacidade das partes, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei.

A cessão para operar seus efeitos entre as partes não necessita de formalidades, com exceção dos casos de escritura pública para a realização de certos atos como, por exemplo, cessão de crédito hipotecário ou de direitos hereditários. Estabelece o art. 228 do Código Civil que, para que irradie efeitos contra *terceiros*, a cessão deve ocorrer por meio de “instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654”. O instrumento particular formalizador da cessão de crédito necessita de determinadas informações para sua efetiva validade, quais sejam: (i) indicação do lugar onde foi passado, (2) qualificação do cedente e do cessionário, (3) data e o objetivo da cessão com a designação e (4) extensão dos direitos cedidos, e ser registrado no Cartório de Títulos e Documentos (Código Civil, art. 221 c/c o art. 129, da Lei nº 6.015/73). Nesse sentido, dispõe o art. 290 do Código Civil: “a cessão de crédito não tem eficácia em relação ao devedor, senão quando a

---

<sup>26</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; PANPLONA FILHO, Rodolfo. *Curso de Direito Civil. Vol. II – Obrigações*. p. 265.

este notificada; mas por notificado se tem o devedor que, em escrito público ou particular, se declarou ciente da cessão feita”.

Por não haver forma específica quanto à formalização da notificação, esta pode ser judicial ou extrajudicial. Contudo, não é a notificação ao devedor (cedido) instrumento hábil a validar a cessão de crédito. São as palavras de Carlos Roberto Gonçalves<sup>27</sup> “não pretendeu a lei dizer que notificação é elemento essencial à validade da cessão de crédito, mas apenas que não é eficaz em relação ao devedor, isto é, que este só está sujeito às suas conseqüências a partir do momento em que tiver conhecimento de sua realização”.

Nesse mesmo sentido Fábio Ulhoa Coelho<sup>28</sup>

Lembre-se que a cessão não depende, como afirmado, de anuência do devedor. É negócio jurídico entre credor e o terceiro adquirente apenas, que se aperfeiçoa e valida sem a participação do devedor. Cautelarmente, cedente e cessionário podem colher a concordância do cedido para o ato de cessão, mais isto não é necessário. A cessão de crédito é negócio jurídico válido independente da intervenção do devedor.

Mas, embora não participe da cessão para que esta projete todos os seus efeitos o sujeito passivo precisa ser comunicado do ato.

E ainda Washington de Barros Monteiro<sup>29</sup>:

(...) Torna-se necessária essa notificação para que o devedor não fique prejudicado, pois, desconhecendo a transmissão, pode efetuar o pagamento ao devedor primitivo. Mas a notificação não é imprescindível; ela visa a impedir que o cedido validamente pague ao cedente. Portanto, se o cessionário exige pagamento e se o devedor não prova haver pago ao cedente, não lhe aproveita a falta de notificação.

A notificação de forma regular constitui, portanto, pressuposto de eficácia contra o devedor. A falta da formalidade prevista tornará a cessão de crédito inexistente para o devedor, validando assim o pagamento realizado a favor do cedente sem que tal ato o desobrigue a satisfazer o pagamento ao cessionário mesmo após a notificação da cessão realizada.

---

<sup>27</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Vol. II, p. 207.

<sup>28</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. Vol. 2, pp. 96-97.

<sup>29</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações*. Vol. 4, p. 230.

Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional determinam que, em havendo a presunção legal expressa em normas de direito privado a respeito do instituto da cessão de crédito, o cessionário torna-se o legítimo titular do crédito cedido a partir do momento da notificação do devedor, restando ainda impossibilitada a administração pública de interpretar de forma diversa, chamando de “crédito de terceiro” o que, na verdade, é de legítima titularidade do cessionário direito creditório judicial transitado em julgado.

Sobre o conceito de “propriedade”, quem é legítimo titular do crédito utilizado para compensação com seus débitos é titular de crédito próprio e poderá utilizá-lo para compensação de seus débitos próprios. Existindo declaração judicial constituindo um direito creditório contra a União (Fazenda Nacional), para o fim específico de compensação tributária, esta norma deve ser cumprida dentro dos limites da coisa julgada, não podendo ser desrespeitado o direito do credor de livre dispor de seu crédito.

Sobre o tema, cumpre transcrever o entendimento exarado pela Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em julgado datado de 28/02/2008):

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRECATÓRIOS. CESSÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. LEGALIDADE DA CESSÃO. PROVA DA HABILITAÇÃO DA CESSÃO DE CRÉDITO. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONCESSÃO DE LIMINAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROVIMENTO LIMINAR DO AGRAVO DE INSTRUMENTO, NA FORMA DO ART. 557, § 1.º-A, DO CPC.

Sendo possível, em princípio, a compensação de crédito tributário com valores relativos a precatórios havidos por cessão onerosa de credores do IPERGS, e não pairando dúvidas acerca da legalidade da cessão dos créditos negociada entre a agravante e os primitivos credores, investe-se o cessionário nos direitos do cedente. E uma vez demonstrado o pedido de habilitação do cessionário nas execuções respectivas, viável a concessão da medida liminar, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, porquanto verificado, na espécie, verossimilhança do direito a amparar a pretensão.

AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO LIMINARMENTE. (Agravado de Instrumento Nº 70023110034, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, Julgado em 28/02/2008).

A cessão de crédito transfere ao cessionário a titularidade da relação jurídica cedida. O cessionário adquire, portanto, todos os direitos de credor da obrigação, tanto no que se refere

ao principal quanto aos acessórios, além de vantagens e também ônus, ocupando assim a posição do cedente, com as mesmas prerrogativas do credor originário.

Além de não necessitar de autorização judicial para ter validade jurídica e gerar sua eficácia própria, o instituto da cessão de crédito judicial, no âmbito do Direito Tributário, é perfeitamente aceitável. Nesse sentido, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, proferida pelo Ministro Gilson Dipp, *in verbis*:

*(...) Primeiramente, cumpre esclarecer que a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça reconhece a aplicação do instituto da cessão de crédito tratado no Código Civil nas relações jurídicas de Direito Público, o que não exclui as de natureza tributária.*

Exemplificativamente:

I - A cessão de créditos é disciplinada pelos artigos 1.065 e seguintes do Código Civil. A teor de tais dispositivos, o credor é livre para ceder seus créditos, "se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei ou a convenção com o devedor." Em se tratando de créditos provenientes de condenações judiciais, existe permissão constitucional expressa, assegurando a cessão dos créditos traduzidos em precatórios (ADCT, Art. 78). Se assim acontece, não faz sentido condicionar a cessão ao consentimento do devedor – tanto mais, quando o devedor é o Estado, vinculado constitucionalmente ao princípio da impessoalidade.

II - O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. (Súmula 213/STJ).

(original sem destaques)

A expressão “terceiros” é um problema de indeterminação linguística da legislação tributária. No instituto de direito privado, o cessionário é terceiro (até o momento em que dá ciência ao devedor cedido do negócio entabulado entre as partes) que, devidamente notificado, passará a considerar como sujeito ativo da relação jurídica obrigacional o cessionário.

Outrossim, não havendo previsão legal que vede a aplicação do instituto da cessão de créditos da forma como concebida pelo direito privado, com todas as suas presunções, ficções, conceitos e regras pré-estabelecidas a fim de gerar seus efeitos próprios no âmbito tributário, também não há vedação para efeito da compensação tributária.

O cessionário, como legítimo titular do crédito, utiliza-o como próprio para efeito de

suas compensações com débitos próprios. Não se trata na espécie de “compensação com crédito de terceiros”, sendo a cessionária parte legítima a executar a União (Fazenda Nacional). Trata-se de presunção legal absoluta (*iure et iure*) imposta pelo instituto de direito privado, detentor da definição, conteúdo e alcance do negócio jurídico, ou seja, cessão de crédito. Tais definições não podem ser alteradas indiscriminadamente por leis tributárias, conforme artigo 110 do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça a respeito da cessão de créditos obtidos contra a Administração Pública, em casos muito similares, já decidiu, *in verbis*:

**TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DA ELETROBRÁS - CESSÃO DE CRÉDITO.**

1. O empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS, criado pela Lei 4.156/62, até a EC 1/69 era considerado espécie de contrato coativo (Súmula 418/STF).

2. A EC 01/69 alterou a espécie para dar natureza tributária ao empréstimo compulsório, o que foi mantido com a CF/88.

3. No empréstimo compulsório estabelecem-se duas relações: a existente entre o Estado e o contribuinte, regida por normas de direito tributário e a existente entre o contribuinte e o Poder Público com vista à devolução do que foi desembolsado, a qual nada tem de tributário, por tratar-se de crédito comum. 4. **Os créditos do contribuinte, por não estar sob a égide do direito tributário, pode ser cedido a terceiros, se inexistir óbices na lei que instituir a exação.**

5. Empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS, cuja legislação não ostenta óbices à cessão de créditos. 6. Recurso especial provido.” (STJ, Resp. n.º 590.414/RJ, Min. relatora Eliana Calmon, 2.ª Turma, julgado em 10.08.2004, DJ de 11.10.2004 (Original sem grifos)

E ainda:

**EMENTA:**

I - A cessão de créditos é disciplinada pelos artigos 1.065 e seguintes do Código Civil. A teor de tais dispositivos, o credor é livre para ceder seus créditos, "se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei ou a convenção com o devedor." Em se tratando de créditos provenientes de condenações judiciais, existe permissão constitucional expressa, assegurando a cessão dos créditos traduzidos em precatórios (ADCT, Art. 78). Se assim acontece, não faz sentido condicionar a cessão ao consentimento do devedor – tanto mais, quando o devedor é o Estado, vinculado constitucionalmente ao princípio da impessoalidade.

II - "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária." (Súmula 213/STJ). (STJ, Primeira Turma, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, ROMS - RECURSO ORDINARIO EM MANDADO DE SEGURANÇA n.º. 12735, processo n.º. 200001380320/RO, data da decisão: 15/08/2002, DJ data 23.09.2002, p. 225, documento: STJ000450606).

(Original sem grifos)

O legislador administrativo não possui competência para alterar os preceitos já definidos no direito privado, contudo, quanto ao legislador federal, caso pretenda vedar a cessão de créditos como concebida no ordenamento, deverá fazê-lo de forma expressa. Note-se que a cessão resta devidamente amparada e apta a sua realização. É de conhecimento que o permissivo do art. 66, da Lei 8.383/91, estabelece que a compensação pode ser realizada por conta e risco do contribuinte. Dessa forma, resta estabelecido que o contribuinte poderá efetuar a compensação, e não que ele contribuinte poderá requerer a compensação. Na esfera federal, mais precisamente nos tributos de lançamento por homologação é sempre possível a compensação por conta e risco do contribuinte. Assim, não há que se considerar a impossibilidade de cessão de créditos tributários por parte do contribuinte já que tal procedimento resta devidamente previsto em lei, restando sempre assegurado ao Estado Administração meios para questionar os atos dos contribuintes.

### **2.11. Compensação e repetição do indébito tributário**

O Código Tributário Nacional, no Capítulo IV, trata da “extinção do crédito tributário”, cujo objeto é disciplinar a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo. Assim, em seu art. 168, I ao tratar dos termos “pagamento indevido” e “extinção do crédito tributário” o Código o faz de forma equivocada, ao considerá-los sinônimos, na medida em que não restam dúvidas quanto ao fato de que, na realização do pagamento indevido, não há obrigação e muito menos crédito tributário. Necessário esclarecer que a repetição do indébito tributário ou sua restituição não se referem a tributo, mas a valor indevidamente pago a esse título, e o que há na prática é a realização de um pagamento sem lançamento prévio pelo suposto devedor.

O direito a repetição do indébito tributário possui fundamento nos princípios constitucionais da legalidade, moralidade e no princípio condenatório do enriquecimento sem causa.

O indébito tributário ou pagamento de tributo indevido ou a maior correspondem ao direito do contribuinte de reaver o que indevidamente foi pago, assim como é dever do Fisco proceder à sua devolução, sem que, para tanto, haja qualquer justificativa para a sua resistência.

Estabelece o artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

De acordo com o *caput*, o “sujeito passivo” é o titular do direito, podendo a restituição ser total ou parcial, contudo, no caso de repetição, a restituição será sempre na totalidade do que foi recolhido. Essa parcialidade ou totalidade quanto à restituição é para aplicação nos casos, por exemplo, em que se devia R\$ 200,00 e se pagou R\$ 500,00 nesse caso a restituição será parcial, ou seja, o direito à restituição da repetição do indébito será no valor excedente à dívida, qual seja, R\$ 300,00 – esse é o valor restituível, o restante não o será, por ser R\$ 300,00 a quantia devida. O direito à restituição do indébito, que também está amparado pelo art. 162, que em seu § 4º, nos casos ressalvados, assegura que mesmo o pagamento em estampilha pode ser objeto de restituição. Os dispositivos legais são claros, sem margens de dúvidas ao assegurar o direito à restituição independentemente da modalidade de lançamento.

Sobre o direito e dever à restituição, esclarece Hugo de Brito Machado<sup>30</sup>:

O tributo de corre da lei e não da vontade, sendo mesmo irrelevante o fato de haver sido pago voluntariamente. Na verdade, o pagamento do tributo só é voluntário no sentido da incoerência de atos objetivando compelir alguém a fazê-lo. Mas é obvio que o devedor do tributo não tem alternativas. Está obrigado por lei a fazer o pagamento.

O direito à restituição independe de prévio protesto, não estando o sujeito passivo obrigado a informar que, sob protesto, realiza o pagamento que considera indevido, uma vez que a cobrança de tributo decorre de lei, sendo irrelevante o fato de ter sido voluntariamente pago ou não. O Código Civil em seu art. 887 prevê que quem paga voluntariamente apenas tem o direito à restituição se o fez por erro, contudo, embora tenha o Fisco insistido nesse argumento, o mesmo já foi repellido pelos tribunais, de modo que não há dúvidas quanto ao direito à restituição previsto no Código Tributário Nacional.

Diversamente do direito civil em que, para ter direito à restituição necessário se faz a prova do equívoco quanto ao recolhimento/pagamento, no direito tributário não há essa necessidade, bastando apenas que seja evidenciada a inexistência de obrigação tributária, razão que por si só assegura o direito à restituição. Essa é a previsão do art. 165 do Código Tributário Nacional, que assegura a restituição ainda que o pagamento tenha sido realizado de forma espontânea e independente de prévio protesto. Apesar dessa dispensa de provas, isso não significa que em toda e qualquer situação estará dispensada de comprovar matéria de fato, em absoluto. Há situações em que a apresentação de provas é imprescindível, como, por exemplo, no caso de tributo cobrado sobre a venda de determinado produto, situação esta em que se faz a comprovação de que o produto seria tributado com alíquota mesmo ou mesmo não tributado, ocasionando assim o direito à restituição do indébito do excedente ou mesmo a sua totalidade. Embora a restituição de tributo antecipado (quando da apuração de dívida

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 103.

menor do que o montante recolhido) e a restituição do empréstimo compulsório não estejam contempladas no Código Tributário Nacional, quando da falta de solução no plano normativo, a solução será aplicada por analogia, utilizando-se assim dos ditames previstos no próprio Código Tributário Nacional.

O princípio da legalidade prevê ao Fisco o direito de arrecadar seus tributos e ao contribuinte o dever de efetuar o seu recolhimento. Sempre que houver o indébito tributário, o Estado estará indevidamente se apropriando de parte da propriedade do contribuinte, que cumpriu com obrigação indevida e desprovida de caráter tributário, por não decorrer de lei tal exigência.

A exigência por ato próprio do Fisco de quantia indevida de tributo não previsto em lei e a negativa de seu ressarcimento são uma afronta ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988:

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

Não há amparo legal que preveja ao Fisco a possibilidade de retenção de tributo indevidamente pago pelo sujeito passivo da relação tributária. O direito ao ressarcimento do indébito tributário é garantia constitucional de aplicabilidade imediata e a sua recusa configura ato inconstitucional de agressão à totalidade do sistema jurídico tributário.

Sobre a restituição do indébito com juros e penalidades, determina o art. 167 do Código Tributário Nacional:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo, dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora, e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal, não prejudicadas pela causa da restituição.  
Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

O que proporciona a restituição acrescida de juros e penalidades é o seu recolhimento indevido, e não a sua simples restituição. Não são todas as situações em que os valores indevidamente recolhidos serão proporcionais, ou seja, a título de tributo, juros ou penalidade. Assim, há casos em que poderá o tributo ser devido e os juros e a penalidade indevidos, fato este que não suprime o direito à restituição, e há outros casos em que, mesmo inexistindo o recolhimento de tributo, haverá a aplicação de penalidade, mas, sendo esta indevida, ensejará restituição. A penalidade que incide na restituição é aquela diretamente vinculada ao recolhimento indevido. O parágrafo único do artigo retromencionado ainda determina que haverá incidência de juros “a partir do transito em julgado da decisão definitiva que a determinar”.

Não há lei que regulamente a possibilidade de incidência de correção monetária a ser paga pelo poder público na devolução do tributo, entretanto a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos é no sentido de concedê-la nos termos de sua Súmula 46:

Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recolhimento da importância reclamada (DJ, de 14/10/80, pág. 8.144)

De acordo com o art. 168 do Código Tributário Nacional:

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

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

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.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Trata-se de prazo decadencial de cinco anos que extingue o direito do contribuinte de reclamar a restituição quando da sua inércia. De acordo com o inciso I, a contagem do prazo

tem início a partir do momento em que ocorreu o pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior, em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato jurídico efetivamente ocorrido. Quanto ao disposto no inciso II do mesmo dispositivo legal, o prazo prescricional também se inicia a partir da extinção do crédito tributário. Nesta hipótese, o pagamento não ocorre de forma espontânea, mas em face de decisão final administrativa ou judicial que condenou o contribuinte. Aqui, o início do prazo não é a data do pagamento, mas tem-se como claro que a data em que a decisão que reformou, anulou, revogou ou rescindiu a condenação é que se torna definitiva.

Esses prazos são de aplicação específica e de acordo com a situação do contribuinte, contudo o prazo geral é de cinco anos, contado do dia do pagamento indevido ou ainda considerando as hipóteses dos incisos I: “data da extinção do crédito tributário”; e II “data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial modificativa”. Para o pleito do referido direito, não há necessidade de se esgotar a via administrativa (caso o contribuinte tenha num primeiro momento optado por esta via), já que os processos administrativo e judicial não possuem relação de dependência por serem direito constitucionalmente assegurado aos contribuintes, que, com sua utilização, exercem o seu direito ao contraditório. Contudo, caso o contribuinte não logre sucesso na via administrativa, terá ainda o prazo de dois anos (contado a partir desta decisão administrativa denegatória de seu pleito) para ingressar em juízo.

Não podemos deixar passar em branco o ditame contido no art. 169 do mesmo diploma legal, o qual prescreve a interrupção do prazo de dois anos e o seu recomeço por metade (um ano) contado “a partir da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada”.

Nas hipóteses em que o pagamento não extingue o crédito tributário, como no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o pagamento é antecipado, a

extinção do crédito tributário ocorre com a sua homologação, que nem sempre é expressa. O lançamento apenas se efetiva por meio da homologação tácita, ou seja, após o decurso do prazo de cinco anos contado da data do pagamento. Contudo, se o pagamento for de tributo lançado, a efetivação do pagamento extingue o crédito tributário.

No lançamento de ofício, o prazo é decadencial, iniciando-se a partir do pagamento (artigo 156, I, CTN). Já no lançamento por homologação há duas orientações em torno do momento da extinção do crédito que afetam diretamente o prazo para a restituição do indébito: (i) a extinção ocorre na data do pagamento antecipado que corresponde ao marco inicial para contagem do prazo de decadência; (ii) faz-se necessária a homologação não bastando o simples pagamento (artigo 156, VII, CTN).

Nas hipóteses em que há antecipação do pagamento, a extinção do crédito ocorre no momento em que efetivada a homologação expressa ou tácita. Para que se dê o fato jurídico decadencial, contam-se cinco anos desse marco temporal.

Diante das similitudes existentes entre as hipóteses de restituição do indébito tributário e a compensação tributária, o contribuinte possui meios para reaver a quantia paga indevidamente. Nesse sentido, é o posicionamento do pelo Superior Tribunal de Justiça, que admite a eficácia executiva da sentença declaratória de compensação a ser utilizada na restituição de indébito. A sentença declaratória certifica o direito de crédito do contribuinte, legitimando-o com o título executivo para postular a restituição, *in verbis*:

Ementa: “EREsp 609266 / RS, Relatoria de Teori Albini Zavascki, DJ 11.09.2006  
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A  
TÍTULO DE FINSOCIAL. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE  
CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA  
EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO  
DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do CPC considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva.

Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer

- juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.
2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.
  3. 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. Precedente da 1ª Seção: ERESP 502.618/RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 01.07.2005.
  4. Embargos de divergência a que se dá provimento.

Conforme o entendimento acima, a compensação, como uma das causas de extinção do crédito tributário deve ser disciplinada por lei complementar. Assim, o artigo 170 do CTN dispõe que “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”. Com tal previsão genérica, torna-se por demais necessária a previsão em lei ordinária do Ente Político interessado, para que se proceda à concretização da compensação.

Para fins de compensação, o tributo recolhido indevidamente deve ser atualizado monetariamente desde o seu pagamento, tal como ocorre com a restituição do indébito. É essa a inteligência da súmula 162 do STJ. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu:

**CORREÇÃO MONETARIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.**

I - No caso de repetição do indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada.

II - Ofensa ao art. 1. da lei nr. 6.899/81 não caracterizada.

III - Recurso especial não conhecido.<sup>[06]</sup>

Os juros de mora, no caso da compensação tributária, devem ser aplicados no percentual de 1% ao mês, conforme jurisprudência do STJ:

Ementa, AgRg no Ag 937598 / MG, Min. Castro Meira, DJ 12.02.2008

**DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXEGESE DE LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA NO PERCENTUAL DE 1% AO MÊS.**

1. O reconhecimento de ofensa ao art. 161, § 1º, do CTN exige necessariamente a

interpretação das Leis do Estado de Minas Gerais nos 12.992/98 e 13.404/99, procedimento cognitivo que não é cabível na via estreita do recurso especial. Aplicação da Súmula 280/STF.

2. Conforme iterativa jurisprudência desta Corte é inaplicável o art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, introduzido pela MP 2.180-35/2001, nas ações que versem sobre restituição tributária, seja na modalidade de repetição de indébito ou de compensação, porquanto nesses casos são devidos juros de mora de 1% ao mês, nos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional.

3. Agravo regimental não provido

A compensação tributária pode se realizar através da via mandamental. Trata-se de jurisprudência já sumulada do STJ (Súmula n.213), que tem sido reiteradamente confirmada.

Ementa, E.Dcl. no R.Esp. 77226 / MG, da relatoria do Ari Pagendler, DJ 02.03.1998.

E ainda:

#### REPETITIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.

No recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC e Res. n. 8/2008-STJ), a Seção o proveu naquilo que se refere ao direito à compensação de indébito tributário nos termos da Lei n. 9.430/1996, por se tratar de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações. Estas podem ser compensadas com outros tributos e contribuições arrecadados e fiscalizados pelo referido órgão, exigindo-se, tão somente, a entrega da declaração com as informações sobre os créditos utilizados e os respectivos débitos compensados, momento em que se considera extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, a ser feita no prazo de cinco anos. No caso, a recorrente pleiteia tal compensação a título de PIS/Cofins com parcelas de tributos e/ou contribuições federais. Na data em que foi ajuizada a ação ordinária, vigia aquela citada lei, alterada pela Lei n. 10.637/2002. Outrossim, cabe a fixação dos honorários advocatícios nas ações de natureza declaratória ou condenatória quando vencida a Fazenda Pública, na forma do art. 20, § 4º, do CPC. Precedentes citados: EREsp 608.734-SP, DJ 18/9/2006; EREsp 420.027-PR, DJ 7/8/2006; AgRg no REsp 858.035-SP, DJe 17/3/2008; REsp 935.311-SP, DJe 18/9/2008; REsp 764.526-PR, DJe 7/5/2008; EREsp 488.992-MG, DJ 7/6/2004; EAgr 631.139-SP, DJ 2/4/2007; REsp 575.051-GO, DJ 28/6/2004; AgRg nos EREsp 697.222-PE, DJ 19/6/2006; AgRg no REsp 707.795-RS, DJe 16/11/2009; REsp 1.000.106-MG, DJe 11/11/2009; REsp 857.942-SP, DJe 28/10/2009, e AgRg no Ag 1.050.032-SP, DJe 20/5/2009. REsp 1.137.738-SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9/12/2009.

Note-se que a função liberatória da compensação possui algumas características importantes, dentre as quais: (i) interrupção da incidência dos juros sobre o valor devido pelo contribuinte (há juros a seu favor, decorrentes do pagamento indevido); (ii) extinção dos acessórios (garantia real, penhora, hipoteca e fiança); (iii) prescrição, que não mais se consuma, e impedindo assim a ocorrência de mora do devedor. Diante de tais aspectos, a regulamentação da compensação tributária no âmbito do direito tributário será realizada por

cada um dos Entes Políticos com a edição de lei específica, necessitando-se, portanto, de um estudo detalhado sobre a compensação, que deverá ser realizado de forma específica, a partir da análise cada caso e das peculiaridades da lei que foi criada pelo respectivo ente.

A restituição, assim como a compensação, são modalidades de extinção da obrigação tributária, nas quais o contribuinte revê as quantias indevidamente recolhidas a título de tributo. Na restituição há um acerto de contas no qual o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) irá “receber” seu crédito e “recolher a sua dívida”. Contudo, por vezes a compensação do indébito tributário com dívidas tributárias é considerada a solução mais vantajosa para as partes.

A utilização do instituto da compensação não pode ser negada ao contribuinte sob o argumento deste realizar justiça com as próprias mãos, trata-se de instituto legal assegurado ao contribuinte como forma de fazer valer os seus direitos. A Lei nº 8.383/91, em seu art. 66, e alterações posteriores, em especial as presentes nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, expressamente autorizam o sujeito passivo da obrigação tributária a utilizar-se da compensação com valores restituídos. Desde que observados os preceitos legais, não pode o contribuinte sofrer óbices ou recusa do Fisco à realização da compensação com base em justificativa que não seja a inexistência do direito à restituição.

## **2.12. Definição legal de lançamento**

Eurico Diniz de Santi considera as seguintes significações para o termo lançamento:

- (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escritura; (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a um crédito ou débito; (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), (vi) processo cuja finalidade é constituir o crédito tributário mediante a emissão de uma norma individual e concreta (art. 145), (vii) procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa, (viii) como ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um

procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário, (ix) atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, (x) a norma individual e concreta resultante da atividade do particular nos casos dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação (art. 150)<sup>31</sup>.

O termo lançamento possui vários significados, que devem ser utilizados de forma precisa em função do contexto em que inseridos. Concordamos com a aceção adotada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup> de que o lançamento é ato jurídico administrativo da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica os sujeitos ativo e passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade apontando o montante do crédito e aplicando-se, se for o caso, a penalidade cabível. É, portanto, ato administrativo de natureza declaratória predominante e agregador de exigibilidade aos tributos em que sua ocorrência é necessária; é ato de aplicação de norma tributária material, revestido de natureza jurídica constitutivo-formal, uma vez que formaliza a cobrança de tributo nascido anteriormente ao ensejo da ocorrência de fato jurídico tributário.

O lançamento tributário formaliza a obrigação tributária que nasce de forma abstrata na descrição da lei, concretizando-se com a ocorrência do fato jurídico tributário. Corresponde a uma norma individual e concreta, ou seja, norma tributária em sentido estrito responsável por definir a incidência fiscal (verificada à ocorrência da situação hipotética prevista no antecedente da norma, instaura-se uma relação jurídica de caráter tributário). Para que alcance os objetivos almejados, o evento responsável pela concreção da situação hipotética da norma tributária necessita estar devidamente relatado em linguagem competente.

O lançamento possui caráter nitidamente declaratório, sobretudo porque a obrigação tributária passa a existir a partir do momento da subsunção do caso concreto à norma abstrata

---

<sup>31</sup> SANTI, Eurico Marcos de. *Lançamento Tributário*, p. 127.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 390.

(regra matriz de incidência tributária) e o lançamento seria a mera declaração da existência daquele fato ocorrido, formalizando a existência do fato jurídico tributário. O lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente.

A competência para lançar é privativa da administração pública, de forma que não há como se admitir o surgimento do crédito tributário sem o correspondente lançamento. Para se falar em extinção de crédito, primeiro há que se o constituir por meio do lançamento, para, em seguida, após seu nascimento, poder-se tratar da extinção. Apenas com o lançamento, a obrigação de pagar ganhará exigibilidade, e, por consequência, crédito. Antes do nascimento do dever de pagar o tributo, não há crédito, não havendo ainda que falar-se em sua extinção. O crédito tributário surge no momento em que a norma individual que prevê o evento na norma geral e abstrata irrompe o laço obrigacional que será relatado em linguagem competente e concreta. O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, no que se refere à realização do lançamento, dispõe sobre o caráter privativo de que são dotadas as autoridades administrativas quanto à realização do lançamento. Assim, teria o legislador do Código Tributário assegurado ao contribuinte a possibilidade de produzir norma individual e concreta, por meio dos “lançamentos por homologação”, sujeitos ao controle do Poder Tributante. A expedição das normas individuais e concretas não é privilégio dos Órgãos da Administração e do Poder Judiciário, pois o sistema outorga ao sujeito passivo a capacidade de produzirem essas normas, como também o faz em relação ao Poder Público. A solução proposta pelo legislador não atende as demandas necessárias às necessidades do sistema, correspondendo, assim, o lançamento (de certa forma) a disfarce criado pelo direito positivo com o objetivo de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto, pretendendo com isso ver superado o problema da dualidade aplicativa da regra matriz de incidência.

Estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

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 material tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível.

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

De acordo com o artigo acima, o lançamento é ato jurídico e não procedimento e muitas vezes consiste no resultado de um procedimento mas que com ele não se confunde. O procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado independente de qualquer outro, e, quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando-o com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.<sup>33</sup>

Considerar o lançamento como procedimento administrativo é operar com grande imprecisão, uma vez que o procedimento se consubstancia em uma série de atos que se conjugam com vistas a um fim determinado, gerando, incertezas quanto ao momento de sua consumação – ato final da série ou celebração dos primeiros atos.

Ao ingressar no sistema, a norma individual e concreta produzida pelo lançamento é dotada da presunção de validade, até que seja por outra norma desconsiderada e, portanto, reconhecida a sua invalidade. O ato de lançamento pode ser nulo ou anulável. Será nulo quando nele existir erro, ou seja, o relato de um fato jurídico que nem existiu. A nulidade exige a comprovação de vício grave que compromete o ato administrativo como um todo, retroagindo à data do correspondente evento. A anulação pressupõe a invalidade iminente, e, para ser reconhecida, necessita de comprovação por meio do procedimento do contraditório, ou seja, impugnação e recursos permitidos. Nesse sentido, o auto de lançamento complementar não padece de nenhum vício, a não ser que se trate de questões referentes aos documentos que não foram devolvidos, pelo fato de que essa situação causará danos ao

---

<sup>33</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 390.

contribuinte dificultando e cerceando a sua defesa.

### **2.13. Lançamento tributário e auto de infração**

Em nosso ordenamento jurídico não é apenas o Órgão da Administração Pública que expede norma individual e concreta, mas, em determinados casos, o Poder Público está autorizado a expedir norma geral e abstrata e, em outros, há a possibilidade de outorga desse poder ao sujeito passivo que também deve proceder ao seu efetivo cumprimento.

A incidência do lançamento tributário muitas vezes ocorre sem a interferência do Poder Público, mas em razão de ato particular de responsabilidade de seus sujeitos passivos encarregados de sua emissão, assim como a extinção da obrigação em razão do seu devido cumprimento. Nesses tributos, apenas há a interferência do Poder Público quando da existência de alguma anomalia no crédito tributário; neste caso, o referido órgão, por meio do auto de infração, formaliza-as e aplica as penalidades devidas.

Sob a epígrafe de ‘auto de infração’, deparamo-nos muitas vezes com dois atos administrativos, ambos introdutores de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um, de lançamento, produzindo regra cujo antecedente é fato lícito e o conseqüente, uma relação jurídica de tributo; outro, o ato de aplicação da penalidade, veiculando norma que tem, no suposto, a descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de liame jurídico sancionatório, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda ou pela não-observância de dever instrumental. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por documentos que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico<sup>34</sup>.

O Código Tributário Nacional ao prever as possibilidades em que o auto de infração sofre alterações em razão de vícios que maculam a sua validade, o faz de forma taxativa em seu art. 145 e art. 149. *In verbis*:

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, p. 443.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

De acordo com Mary Elbe de Queiroz Maia<sup>35</sup>:

No tocante ao impedimento legal para que seja executado novo lançamento, no caso de mudança de critério jurídico, é relevante considerar que neste conceito se incluem não só a ignorância da norma jurídica, como também o seu falso conhecimento e a sua interpretação errônea, haja vista que a ninguém é dado desconhecer a lei, muito menos ao Fisco que é quem detém a obrigação legal de aplicá-la e interpretá-la como uma das funções que lhe são inerentes e a mais especial.

Nesse sentido, apenas o erro de fato é o que justifica a alteração do ato de lançamento pela autoridade fiscal.

Todavia, não são todos os erros ou omissões que têm a capacidade de macular a descrição do fato infringente praticado, tendo em vista que as incorreções ou omissões não

---

<sup>35</sup> MAIA, Mary Elbe de Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*, p. 75.

acarretam a nulidade do processo, quando dele constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

O julgador, antes da decretação da nulidade processual, deve analisar com cautela a descrição do fato, que, apesar de conter omissão ou incorreção, presentes em determinadas informações, em conjunto com as peças acostadas aos autos, serão capazes de determinar com segurança a natureza da infração.

Este entendimento é subsidiado do Código de Processo Civil, em seu art. 244, que assim dispõe:

Art. 244 – Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

E ainda art. 250:

Art. 250. O erro de forma de processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quando possível, as prescrições legais.

O mesmo entendimento resta presente no Código de Processo Penal que, nos arts. 563 e 565, assim explicita:

Art. 563 – Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.

Art. 565 – Não será declarada nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

Assim, estando a descrição do fato infringente com informações suficientes para caracterizar a infração, não se tem que falar em nulidade do auto de infração. Auto de infração válido é aquele devidamente inserido no ordenamento de direito positivo vigente, atendendo em sua totalidade às determinações, imposições e prescrições legais que o disciplinam, de

forma que, percorridos os trâmites legais, alcança-se a declaração prescritiva emitida por órgão do sistema que o certificará quanto a validade ou invalidade do ato em discussão.

#### **2.14. A eficácia do lançamento**

O fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, que relata um evento pretérito que se consolidou em uma unidade de tempo e em um ponto do espaço social. Esse enunciado é o relato de determinado evento do passado que, será devidamente caracterizado no tempo e no espaço, declarando ter ocorrido uma alteração no plano físico-social. Nesse sentido temos o caráter declaratório do fato jurídico tributário, sendo esta a razão pela qual, aplica-se ao fato a legislação em vigor no momento em que o evento ocorreu. Assim, o que irá concebê-lo como constitutivo do evento é o relato do acontecimento pretérito que corresponde exatamente o modo como se constitui o fato.

Quanto ao conseqüente da norma individual e concreta, ele está voltado para o futuro, estabelecendo uma relação jurídica de cunho patrimonial, individualizada quanto aos sujeitos e ao objeto da prestação. Nas lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>36</sup> temos que:

tanto o antecedente como o conseqüente das normas jurídicas são igualmente importantes, porque, sem eles, não há regra de direito. A decomposição é um imperativo da postura analítica de quem se propõe investigar com maior profundidade o fenômeno que observa. Entretanto, se priorizarmos o direito pelo ângulo da regulação efetiva das condutas intersubjetivas, tendo em vista encaminhá-las para a realização de certos valores, é no conseqüente da norma que esse resultado pode ser obtido. O antecedente cumpre a função de pretexto objetivo, para, a contar dele, passar-se à disciplina dos comportamentos sociais. Sobre tais fundamentos, e com as ressalvas iniciais, é no conseqüente que estaria a tônica do direito, já que é por meio dele que o direito persegue suas finalidades precípuas.

Por eficácia, podemos entender a aptidão para produzir efeitos jurídicos. Embora o Código Tributário Nacional em seu artigo 142 preceitue que o lançamento possui função

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 408.

constitutiva do crédito tributário mais adiante, em seu próprio caput expressa a sua real finalidade, qual seja, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, aspectos esses que apenas vem a tipificar a declaração de algo existente.

Assim, este dilema em considerar a eficácia declaratória ou constitutiva do lançamento corresponde à

‘tentativa’ de separação pelo legislador do CTN entre a obrigação e o crédito tributário. Entretanto podemos rebater, à luz dos ensinamentos da Teoria Geral do Direito, esta dicotomia, de vez que não existe, por ser logicamente impossível, obrigação sem crédito, já que este é um dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, como, de resto, de todas as relações jurídicas obrigacionais”<sup>37</sup>.

O lançamento possui eficácia declaratória, porque a obrigação tributária surge/existe a partir do momento de ocorrência da subsunção do caso concreto à norma abstrata (regra-matriz de incidência tributária) e o lançamento corresponderia a uma simples declaração da existência daquele fato ocorrido, formalizando a existência do fato jurídico tributário. Nesse sentido, o lançamento é ato administrativo responsável pela formalização da pretensão do sujeito ativo, de modo que o referido ato reporta-se à data da ocorrência do fato, momento em que surgiu a obrigação tributária.

O posicionamento adotado pela teoria declarativista, que considera o lançamento como mero ato declaratório, responsável pela formalização e existência da obrigação tributária, discorda da tese constitutivista, para a qual o lançamento corresponde ao momento do nascimento da obrigação tributária. Este posicionamento é perfeitamente aceitável e conveniente, sobretudo porque, mesmo sem a existência do lançamento, é possível ocorrer a quitação da obrigação, a qual será validada pela homologação do pagamento. Contudo, o aspecto da possível quitação da obrigação anterior ao lançamento não tem o condão de, por si

---

<sup>37</sup> HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. p. 53

só, garantir inteira credibilidade à tese declarativista, isto em razão de que a tese contrária defende a ideia de que apenas após o lançamento é que passa a existir a obrigação tributária; ou seja, com a formalização do *quantum debeatur*, da especificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação e determinação da matéria tributária, pode-se dizer que o crédito é juridicamente exigível e, portanto, existente. A tese declarativista merece crédito pelo fato de que a obrigação de caráter geral e abstrato está na lei, enquanto que a ocorrência factual pode perfeitamente ser individualizada, revestindo-se de caráter individual e concreto, e que será formalizada pelo lançamento.

### **2.15. Modalidades de lançamento**

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 147 à 150, traz as seguintes modalidades de lançamento: (i) lançamento direto, ou por ofício; (ii) misto, ou por declaração; e (iii) por homologação.

O lançamento direto ou por ofício é aquele em que não há na celebração do ato a participação do sujeito passivo, uma vez que todas as providências preparatórias são realizadas pela Administração. Quando houver omissão por parte do sujeito passivo em relação à produção de linguagem própria para servir de instrumento para produção de norma individual e concreta, o art. 149 do CTN assegura à Fazenda Pública a possibilidade de proceder com o lançamento correto, desde que respeitados os primados do devido processo legal e ampla defesa, podendo até mesmo aplicar presunções quanto à constituição do fato. O risco de interpretação da legislação tributária, bem como da entrega tempestiva da notificação do lançamento, é sempre do fisco.

No lançamento misto, ou por declaração, há colaboração das duas partes (sujeito passivo e da Fazenda Pública) visando o lançamento. Corresponde àquela modalidade de

lançamento em que o fisco o efetua baseado na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, prestada na forma da legislação tributária. Está previsto no art. 147 do CTN.

O lançamento por homologação ou autolançamento é a obrigação imposta por lei ao contribuinte de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, que, uma vez tendo tomado conhecimento de tal atividade, expressamente o homologa operando-se simultaneamente a constituição definitiva do crédito tributário e a sua extinção. Quase todo o trabalho é realizado pelo contribuinte, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.

O art. 142 do CTN acentua o caráter privativo para as autoridades administrativas para realização do lançamento, o que implica na impossibilidade do particular incumbir-se dessa tarefa. Todavia, para Paulo de Barros Carvalho o legislador do Código Tributário teria assegurado ao contribuinte a possibilidade de produzir norma individual e concreta, por meio dos “lançamentos por homologação”, sujeitos ao controle do Poder Tributante. O sistema outorga ao sujeito passivo a capacidade de produzir essas normas, como também o faz em relação ao Poder Público.

Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>38</sup>, a solução apontada pelo legislador não atende as demandas do sistema, sendo o lançamento por homologação

um mero disfarce que o direito positivo criou para atender o capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto. E pretendeu, com isso, ver superado o problema da dualidade aplicativa da regra-matriz de incidência.

O lançamento é resultado do processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, dando ensejo a uma norma jurídica individual e concreta: antecedente e consequente, com seus atos constitutivos.

---

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 376.

A partir do momento em que adotamos o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, esta classificação perde totalmente o seu sentido. O Código Tributário Nacional, ao adotar tal classificação, revela singularidades procedimentais, destacando ainda que o procedimento não é da essência do lançamento. Assim, é totalmente possível a existência de lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, contudo, necessita a autoridade responsável pelo lançamento possuir as informações referentes à ocorrência do fato jurídico tributário, bem como a identificação do sujeito passivo. Com estes dados, independentemente de qualquer outra providência, possui o ente responsável pelos lançamentos as informações necessárias para celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento.

A homologação expressa decorre da atividade estatal de aferir as declarações prestadas pelo contribuinte quanto à edição das normas concretas e individuais, trata-se de hipótese rara que, na prática, ocorre no curso da fiscalização mediante a lavratura de termo no livro fiscal do sujeito passivo fiscalizado. Basta que o termo faça alusão à fiscalização de determinado período ou períodos, sem que se houvesse constatado qualquer irregularidade, para que se tenha por homologado o lançamento. Apurada eventual diferença de tributo, é feito o lançamento direto mediante entrega pessoal, ou por via postal, da notificação do auto de infração e imposição de multa.

A homologação tácita regulada pelo § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é uma ficção criada pelo legislador, que considera “verdadeira” a norma produzida pelo contribuinte, depois de decorrido determinado lapso temporal.

Tanto a homologação expressa quanto a tácita configuram atos administrativos. Assim, nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, quais sejam, aqueles em que há participação direta do contribuinte na constituição do crédito tributário, não está afastada a possibilidade de discussão administrativa do débito, de forma que a norma que determina a

inscrição direta na dívida ativa, sem que seja oferecido ao contribuinte oportunidade do contraditório, afronta o princípio da ampla defesa ampla defesa com os recursos a ela inerentes.

O significado da expressão “lançamento tributário” é o mesmo nos artigos 150 *caput*, 150, §4º e 142 do CTN e pode ser entendido como a norma individual e concreta que identifica o sujeito passivo e o sujeito ativo instaurando a relação jurídica de caráter obrigacional sob o objeto de cunho pecuniário. Apesar do artigo 150, *caput* e §4º, e artigo 142 do CTN preverem a possibilidade de diferentes formas de realização do lançamento tributário, deve-se observar a necessidade de vinculação do Poder Público Fiscal, considerando que em ambos os artigos resta devidamente ressaltada a necessidade ou exigência de ação do fisco nas situações previstas.

Sem que ocorra a manifestação do Fisco, a decadência do direito de lançar os valores divergentes assim como as penalidades ocorrerão no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do evento. A homologação prevista no artigo 150, § 4º, do CTN será sobre o pagamento efetivamente realizado, ainda que seja a menor. Neste caso, o prazo decadencial para eventual lançamento de ofício é também de cinco anos a contar da data do evento, correspondendo assim o prazo decadencial por inércia do fisco. Considerando que não há homologação tácita, mas sim decadência, transcorridos mais de cinco anos sem manifestação do fisco, não poderá haver exigência de eventual crédito tributário em razão da preclusão do direito de constituir o crédito, na forma do artigo 173, I, do CTN.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a falta de pagamento implica a aplicação o artigo 173, I, do CTN, cujo prazo é de cinco anos a contar do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Caso não ocorra o pagamento, não há que se falar em homologação. Conforme o prescrito, apenas o pagamento antecipado é homologado, e, caso este não ocorra, não haverá que se falar em homologação

mas sim lançamento.

### **2.16. O ato do particular de formalizar a obrigação tributária conforme o *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional**

O ato do particular de formalizar a obrigação tributária de acordo com o *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional corresponde apenas à atividade do sujeito tendente à satisfação do crédito tributário. Neste caso, o que se homologa não é um ato de lançamento prévio, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação; assim, não se trata de ato de lançamento, uma vez que o lançamento do crédito tributário é ato privativo do Fisco, em razão da exigência de uma atividade administrativa plenamente vinculada. O que o contribuinte faz é antecipar o pagamento do tributo para, somente após, ser o pagamento homologado ou não. Com a homologação expressa, está o contribuinte liberado, mas, caso não tenha havido homologação ou tenha sido apurada qualquer divergência, caberá ao fisco proceder ao lançamento de ofício.

Ao sujeito passivo também é deferido produzir norma individual e concreta cabendo-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico e estruturando denotativamente todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo, ou seja, a própria lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico tributário e a obrigação tributária. Este procedimento praticado pelo contribuinte possibilita o recolhimento do tributo devido. Ressalte-se que esta norma individual e concreta produzida pelo contribuinte ficará sempre na espera de revogação ou não por outra norma (a de lançamento de ofício).

## CAPÍTULO III

### ASPECTOS DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

#### **3.1. Conceito e a natureza jurídica da compensação**

No Direito tributário, o termo compensação pode ser utilizado sob três aspectos: (i) formação da base de cálculo de alguns impostos (por exemplo, o imposto de renda); (ii) associado à técnica da não-cumulatividade do ICMS e do IPI, compondo assim o processo de apuração (quantificação) do montante a ser recolhido; e (iii) no Direito Privado, onde tem suas raízes, já desde o Direito Romano, com a noção de um balanço entre o débito e o crédito, entre si relacionados.

Em nosso ordenamento jurídico, a compensação está prevista no Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406), no Código Comercial Brasileiro, no Código Tributário Nacional nos termos adiante:

Código Civil Brasileiro:

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

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

Código Comercial Brasileiro:

Art. 463. Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas

concorrerem.

Os regramentos legais transcritos preveem a possibilidade de compensação, ressaltando o disposto no art. 463 do Código Comercial, o qual já previa a possibilidade de compensação entre dívidas líquidas e certas de comerciantes, aspecto este mais tarde adotado pelo legislador civil.

Maria Helena Diniz<sup>39</sup> esclarece que a compensação pode ser tida como um encontro de contas entre duas pessoas, desde que sejam credoras e devedoras reciprocamente:

a compensação seria um meio especial de extinção de obrigações, até onde se equivalerem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedoras e credoras uma da outra. Seria a compensação um desconto de um débito a outro ou a operação de mútua quitação entre credores recíprocos.

De acordo com Alcides Jorge Costa<sup>40</sup>:

as diferenças entre a obrigação tributária e a obrigação de Direito Privado resultam realmente da função de cada uma; são as diferenças funcionais e não diferenças estruturais.

(...) vai depender sempre de lei que a autorize e o argumento que se faz em prol disso é que não se deve admitir o uso pleno de compensação, como se faz no Direito Privado, por vontade de uma das partes, porque isto desorganizaria o Orçamento do Estado, dada também a diferença de natureza da dívida tributária em relação a outras dívidas, os créditos que o contribuinte possa ter e assim por diante.

Nessa mesma linha de raciocínio, temos Diva Malerbi<sup>41</sup>:

Entre as várias acepções que a palavra comporta, 'compensação' é a expressão consagrada pelo Direito para designar um instituto ligado ao Direito das Obrigações. Esta figura jurídica traduz vínculo jurídico que possui caráter transitório e natureza patrimonial. Como relação jurídica é laço que une dois sujeitos de direito em torno de um objeto: o sujeito ativo que tem o direito de exigir do sujeito passivo uma

---

<sup>39</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. V. 2, p. 259.

<sup>40</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Compensação de Crédito*. In Revista de Direito Tributário 63/81.

<sup>41</sup> MALERBI, Diva. *A Cláusula Pétreia da Legalidade Tributária e o Instituto da Compensação* n. 62, p. 279-280.

determinada prestação e este que é posto na contingência de ter que satisfazê-la ou responder com seu patrimônio. Mas, se cumprida a prestação devida, o laço jurídico desaparece, pois exaurido o objeto. E para que este laço receba a denominação de obrigação é preciso que a prestação devida tenha conteúdo patrimonial.

2. O instituto da compensação traduz, em síntese, um meio de pôr fim a obrigações e tem lugar quando duas pessoas reúnem, a um só tempo, a qualidade de credor e devedor, uma da outra. Sofre, no entanto, certas derrogações no Direito vigente. Neste, a única modalidade de compensação admitida é a legal: se o encontro de relações jurídicas homólogas não encontrar previsão em lei, não tem cabimento a compensação como modo de extinção de obrigações. Por outro lado, para realizar o encontro de relações jurídicas, diferente será o regime se trata de relações reguladas pelo Direito Privado ou pelo Direito Público.

3. Assim, para o encontro de relações jurídicas travadas pelos particulares entre si, a compensação é contemplada nos arts. 1.009 e 1.010 do CC. Isto é, como meio de extinguir obrigações, a compensação é admitida se houver reciprocidade entre as dívidas (fato jurígeno) e desde que as duas dívidas (requisitos legais) sejam: líquidas (isto é, certas quanto à existência e determinadas quanto ao conteúdo), vencidas (isto é, exigíveis) e fungíveis (isto é, o objeto da prestação pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade e quantidade).

4. Já, o encontro de relações jurídicas entre ente tributante e particulares só será admitida se houver previsão legal que contemple entre os modos de extinção de obrigações e lei específica, da pessoa política competente para a instituição dos tributos, que a autorize, fixando as condições sob as quais os créditos e os débitos do Fisco serão compensados.

A diferença entre a compensação tributária e a compensação de natureza civil está na autorização legal decorrente do princípio da estrita reserva legal presente nas relações administrativa e tributária (art. 97 do CTN; art. 5, inc. II, e art. 50, inc. I, da Constituição Federal). Assim, mesmo quando a lei deixa a cargo da Administração o estabelecimento de determinadas condições, não o faz de forma aleatória ou irrestrita; ao contrário disso, essa reserva de lei não proporciona a autoridade legislativa nenhuma forma de autonomia ou discricionariedade na realização de funções que devem ser estritamente cumpridas de acordo com a previsão legal como forma de assegurar as garantias do contribuinte de modo que este usufrua e se utilize da compensação.

De forma geral, as condições para a realização da compensação tributária estão sob a responsabilidade e regulamentação da lei. Contudo, quando se tratar de forma de compensação diversa da prevista, está a autoridade responsável autorizada a estipular condições e garantias peculiares, tudo de acordo com os limites legais. Nesse passo, o

princípio da isonomia tributária presente no art. 150, II, da Constituição Federal, estabelece que o direito assegurado a um determinado contribuinte em determinada situação está também assegurado a todos os outros contribuintes que também estão na mesma situação.

A previsão legal do instituto da compensação no direito brasileiro é semelhante à previsão contida no art. 853 do Código Civil Português, o qual em seus arts. 1.009 e 1.010 dispõe:

Art. 1.009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 1.010. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

A praticidade dispensada pelo legislador para tal instituto assegura a realização de compensação entre dívidas até o montante de sua equivalência.

O art. 1.017 do nosso Código Civil estabelece:

Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.

Aqui, a defesa é em prol do Estado, em detrimento do interesse comum e do bem geral, como forma de assegurar àquele os seus créditos, sem considerar as necessidades dos contribuintes, que, implacavelmente, têm seus direitos creditórios negados, enquanto os privilégios (apesar de legais) garantidos e concedidos à Administração Pública prejudicam os contribuintes, na medida em que impossibilitam a continuidade de suas atividades por inobservância da Administração, que nega o direito creditório legalmente assegurado ao contribuinte.

Como não poderia deixar de ser, os contribuintes não estão desamparados, uma vez que o Código Tributário Nacional parte em defesa de seus interesses, ao ultrapassar o

comando do Código Civil e assegurar em seu art. 170 o direito aos seus créditos – transcrevemo-lo abaixo *in verbis*:

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 rendimentos 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.

Em respeito à competência tributária dos entes da Administração Pública, o Código Tributário Nacional, ao contrário de regulamentar isoladamente a compensação tributária, direcionou tal responsabilidade também aos legisladores responsáveis por estabelecer seus aspectos e regulamentações. Contudo, a atuação destes não se deu de forma facilitadora aos contribuintes, mas, com máxima restrição a esta modalidade de pagamento, a qual não deve ser considerada pelo contribuinte como forma de impossibilidade de realização da compensação, pois, ao contrário disso, deve ser assegurado ao contribuinte a defesa dos seus direitos constitucionalmente previstos.

Como instituto legalmente previsto, a compensação tributária não pode ser considerada mero favor fiscal concedido ao contribuinte, trata-se sim de um direito subjetivo do contribuinte pátrio, sem que sua utilização cause benefícios ou prejuízos, na medida em que não proporciona acréscimo ou decréscimo patrimonial, ou seja, não causa prejuízos. A compensação tributária é mero encontro de contas, as restrições impostas pelo Fisco a sua efetivação são por demais injustificadas, descabidas e ilegais, motivadas tão-somente pelo desprezo da Fazenda Pública às leis que asseguram direitos inquestionáveis ao contribuinte, como, por exemplo, o direito líquido e certo à restituição de tributo pago sem causa determinante ou em valor maior que o devido.

### **3.2. Características da compensação: reciprocidade, liquidez e certeza, termo e fungibilidade**

Diversamente das esferas municipal e estadual, a esfera federal é a mais avançada quanto à matéria da compensação. A justificativa está no fato de que em matéria federal a arrecadação antecipada de tributos é uma constante, ao contrário das outras esferas, em que há menor grau de habitualidade.

Como já dito outrora, a compensação, nas inúmeras acepções que comporta, pode ser definida como um encontro de quantias idênticas relacionadas a direitos recíprocos, ou ainda liquidação de direitos recíprocos, e, sendo instituto do direito civil, pode ainda ser utilizado também nos demais ramos do direito, considerando que as definições propostas pressupõem algumas características e propriedades, quais sejam: (i) reciprocidade; (ii) liquidez e certeza; (iii) termo; e (iv) fungibilidade.

Diante dos conceitos já expostos neste trabalho, a *reciprocidade* é uma característica inerente ao próprio conceito da compensação, no qual os direitos e deveres devem ser correlatos com vistas a assegurar a produção de seus efeitos. A *liquidez e a certeza* decorrem da própria natureza da compensação, garantindo a reciprocidade como forma indispensável ao instituto.

Para fins de compensação, o *termo* é elemento indispensável para o tema compensação, sem o qual não há como se cogitar a sua possibilidade. Corresponde assim a vencimento que pode ser *termo passado* ou *termo futuro*, ou seja, prazo já vencido ou a vencer e cujo objetivo é a identificação do momento em que ocorre a liquidação da reciprocidade; sem *termo*, não há que se falar em liquidação de direitos recíprocos.

A *fungibilidade* assegura a identidade das qualidades dos direitos e, conseqüentemente, a efetivação da compensação, uma vez que o tributo em si se revelará

como um bem fungível, qual seja, pagamento de pecúnia, dinheiro. A falta do requisito da fungibilidade de direitos impede a ocorrência da compensação. No passado, não havia previsão que contemplasse a possibilidade de compensação entre tributos de espécies distintas, contudo, com a evolução dos preceitos relativos à compensação, a fungibilidade surgiu como a característica fundamental e responsável pela identidade de qualidade do direito, garantindo assim a possibilidade de efetivação da compensação.

### **3.3. Possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas**

O instituto da compensação tributária sobre ser de aplicação ampla, atualmente sofre restrições ilegais em defesa única dos interesses particulares da União em detrimento dos de seus contribuintes.

Com exceção das compensações previstas na Constituição Federal e excepcionalmente por normas infraconstitucionais editadas, o direito à compensação também restou amparado pelo art. 66 da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, no qual seu objetivo correspondia ao alcance da redução de custos administrativos. Veja-se:

Lei nº 8.383

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

O objetivo de tais reduções não é outro senão a substancial economia de recursos humanos, materiais e financeiros para o Poder Público e ainda o desafogamento do trabalho de órgãos da Administração Tributária.

Em defesa da compensação entre tributos de espécies diversas, José Eduardo Soares

de Melo<sup>42</sup> dispõe:

... penso ser viável compensar-se impostos de natureza – mas pertinente à mesma pessoa jurídica de direito público – como é o caso do IPITU com ISS, pois para a entidade envolvida, o dinheiro será sempre destinado a atender às necessidades gerais da coletividade municipal.

A edição da Lei nº 9.430/1996, no seu art. 74, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, modificou tal situação, passando assim a ser reconhecida e possibilitada a compensação entre tributos de espécies distintas, sob a condição destes tributos serem administrados pela Secretaria da Receita Federal mediante requerimento administrativo do contribuinte. *In verbis*:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 49. 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.

A edição de tal dispositivo legal por parte do Poder Executivo Federal nada mais fez do que regulamentar previsão legal já existente, a qual assegurava o direito à compensação tributária de créditos próprios (ou de terceiros) contra quaisquer débitos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Adotando este mesmo entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, vem decidindo a favor da compensação de tributos de espécies distintas desde que respeitadas as exigências e imposições dos ditames legais responsáveis pela regulamentação do assunto.

Da atenta leitura dos autos, diante da data de propositura da ação denota-se a vigência do art. 74 da Lei n. 9.430/96, sem as alterações determinadas na Lei n. 10.637/2002.

---

<sup>42</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, p. 251.

Da exegese do citado diploma legal, sem a nova redação, conclui-se que é possível a compensação de tributos diversos, desde que sejam administrados pela Secretaria da Receita Federal, e que este órgão, mediante prévio requerimento administrativo do contribuinte, autorize a compensação, o que não se verifica no caso.” (R. Esp. 860873/SP, Min. Humberto Martins, 2 Turma, DJ 30.10.006).

Daí a possibilidade de compensar créditos de impostos, com créditos de contribuições sociais, e vice-versa, bem como entre os diversos impostos, assim como entre as contribuições sociais diversas, com exceção da contribuição previdenciária.

Pra que tal compensação seja efetivamente realizada, necessário se faz o cumprimento e observância dos seguintes requisitos: (i) que ambos sejam administrados pela Secretaria da Receita Federal; (ii) que haja prévio requerimento administrativo do contribuinte; (iii) que haja deferimento do requerimento autorizando a compensação.

O instituto da compensação sobre ser legal, está devidamente amparado e previsto na Constituição Federal, estando assim condenadas e desconsideradas as restrições ilegais restritivas de direito impostas pelo Fisco, as quais devem seriamente ser combatidas por parte do Poder Judiciário, tudo com o objetivo de assegurar ao contribuinte a fruição de direito e garantia ao pleno exercício dos regramentos constitucionais, tudo em defesa dos direitos fundamentais da pessoa.

A compensação também restou assegurada de forma mais expandida no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a previsão da possibilidade de compensação entre tributos de espécies diversas. Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal (Órgão Administrativo vigente à época) consolidou por meio da Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997 (mais adiante alterada pelas Instruções Normativas nº 73/97 e nº 34/98), as normas referentes à compensação, restituição e ressarcimento de tributos e contribuições federais por ela administrados:

IN/SRF nº 21/97

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que

exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, **podará ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.**”  
(Original sem grifos)

A compensação é um direito oriundo dos princípios fundamentais da Constituição Federal, assegurado ao cidadão contribuinte e não podendo sofrer óbices ou travas por parte dos Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário, que devem respeitar e observar o ordenamento jurídico vigente, sob pena de cometerem inconstitucionalidades. Nesse sentido, cumpre transcrever as palavras de Hugo de Brito Machado<sup>43</sup>:

A Constituição Federal de 1988 diz que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, entre outros, a cidadania. Coloca entre os princípios fundamentais de nossa República o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Diz que todos são iguais perante a lei, e que são garantidos os direitos, entre os quais o direito à propriedade. E estabelece ainda que a Administração obedecerá aos princípios que enumera, entre os quais o da moralidade. Vê-se, pois, que pelo menos cinco são os fundamentos que se encontram na Constituição para o direito à compensação de créditos do contribuinte com seus débitos tributários.

O princípio da isonomia visa o alcance e defesa dos direitos dos cidadãos contribuintes, não permitindo assim que apenas os interesses públicos sejam preservados de forma a assegurar apenas à Fazenda Pública o exercício do direito à compensação.

Como forma de demonstrar a ilegalidade de tais restrições quanto à compensação de tributos de espécies diversas, cumpre lembrar que a Lei nº 11.547, de 16 de março de 2007, unificou a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Receita Previdenciária (SRP), surgindo a Receita Federal do Brasil (RFB), vulgarmente conhecida por Super-Receita, composta por apenas um caixa e destinações diferenciadas, mas sob a administração de um órgão fazendário ampliado em suas atribuições, com o objetivo de reorganização do Ente Administrativo Tributário de forma a possibilitar e facilitar os benefícios advindos da eficiência com o incremento da arrecadação de tributos federais (inclusive as contribuições sociais

---

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 196-197.

previdenciárias) sem que, contudo, se faça necessário o aumento das bases de cálculo ou alíquotas, tudo em busca de uma legislação tributária simplificada com procedimentos uniformes e redução de seus custos para os contribuintes com a racionalização de obrigações tributárias.

Naturalmente, tal unificação não se deu de forma simples; pelo contrário, surgiram diversos problemas referentes à compensação de crédito tributário que têm sido um dos mais conflituosos motivos de embate entre o Fisco e os contribuintes. Desde o implemento da Lei nº 8.383, de 1991, passando pelas alterações da Lei nº 9.430, de 1996, os conflitos havidos sempre foram até o Judiciário em busca de uma solução justa, o que sempre despendia longas disputas.

Com a Receita Federal do Brasil, surge a seguinte questão: os créditos dos contribuintes advindos de tributos que sempre foram da competência arrecadatória da Receita Federal (para não se ater apenas às contribuições) podem ser compensados com as contribuições previdenciárias também administradas pela Receita Federal do Brasil? Qual a razão jurídica para tais vedações?

Os argumentos utilizados para justificar tais restrições odiosas que inviabilizam a plenitude das normas devem ser expungidos por serem infundados e injustificados, tudo em dissonância com os ditames legais do nosso ordenamento jurídico. A unificação da Receita Federal do Brasil veio sim para que tal modalidade de compensação fosse devidamente reconhecida e possibilitada já que pertencente ao mesmo Órgão.

A compensação de créditos previdenciários do sujeito passivo com os seus débitos, representados por tributos administrados pela Receita Federal, e vice-versa, é legal e justa sob todos os títulos. Se os débitos federais podem extinguir de ofício os débitos previdenciários do contribuinte, por conta dos créditos objetos de pedidos de restituição ou de ressarcimento, nada mais lógico de que os débitos previdenciários possam e devam extinguir de ofício os

débitos federais do sujeito passivo, por conta de seus créditos objetos de restituição perante o órgão securitário. É a aplicação do princípio da simetria.

#### **3.4. Norma da compensação tributária: momento em que surge o direito à compensação**

A construção da norma de compensação tributária se realiza a partir da composição de duas normas: uma que pressupõe a obrigação tributária (a relação jurídica tributária em sentido estrito) e outra que estrutura a relação jurídica de débito com o fisco. Tais normas não deverão ser analisadas de forma isolada, mas em conjunto, para que cheguemos à produção de uma terceira norma, a norma propriamente dita da compensação. Em sentido estrito, a norma jurídica da compensação é composta por todos os elementos necessários para expressar o real sentido da mensagem legislada, ou seja, é dotada de sentido completo.

A norma da compensação nos impõe a reflexão sobre a análise do tratamento que o sistema do direito positivo dispensa ao instituto. Da leitura do art. 170, *caput* e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, surge a questão referente à possibilidade de se operar a compensação não apenas entre débitos do fisco *vencidos*, mas também entre débitos do fisco *vincendos*.

Quanto ao momento em que surge o direito à compensação, esse será não o momento do surgimento do fato jurídico tributário e da consequente obrigação tributária, mas sim o momento em que o direito surge no mundo jurídico, como, por exemplo, o momento do fato do pagamento indevido e do consequente fato relacional do débito do fisco, em razão de que aquelas razões primeiras (surgimento do fato jurídico tributário e da consequente obrigação), sendo pressuposto lógico deste fato relacional do débito do fisco, são insuficientes para a focalização da compensação tributária.

### **3.5. Legislação: algumas considerações**

#### **3.5.1. Considerações históricas**

O Código Tributário Nacional de 1966 já previa a compensação, contudo, sua regulamentação no âmbito federal apenas ocorreu com o Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, o qual previa apenas a compensação de ofício. A Lei nº 11.196, de 2005, em seu artigo 7º, passou a regulamentar determinadas questões referentes à Secretaria da Receita Federal, dentre as quais a referente ao fato de que, antes de se proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, o referido órgão deveria verificar se o sujeito passivo era ou não devedor da Fazenda Nacional. Se em nome do sujeito passivo houvesse débito, o valor de restituição ou do ressarcimento seria compensado, de forma total ou parcial, com o valor do débito. O art. 114 da lei retro citada trouxe à regulamentação a possibilidade de compensação de créditos da Receita Federal com créditos do sujeito passivo, não apenas com os débitos originários de tributos sob sua administração, mas também com os provenientes das contribuições sociais<sup>44</sup>. O art. 115, ainda do mesmo diploma legal, introduziu o § 8 no art. 89 da Lei nº 8.212/91, o qual estendia ao contribuinte a possibilidade de compensação de ofício no caso das contribuições para a seguridade social.

A publicação da Lei nº 8.383, no ano de 1991, regulamentou os casos de pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais (inclusive

---

<sup>44</sup> A redação da Lei nº 11.196/05 em sua redação determina: “Art. 114. O art. 7º d Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional:

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

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

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

previdenciárias), de modo que o sujeito passivo estaria autorizado a efetuar a compensação nos períodos subsequentes, ressalvando apenas a necessidade de que esta fosse efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie. Contudo, a Lei nº 9.069, de 1995, alterou o referido dispositivo legal, ao incluir as receitas patrimoniais no rol dos créditos passíveis de serem utilizados na compensação.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

A redação do artigo acima transcrito é a original, que apenas tratava da regulamentação das receitas derivadas (tributos)<sup>45</sup>. Mais adiante, a Lei n. 9.069/95 veio a modificar tal redação, ao permitir a compensação com créditos oriundos de receitas patrimoniais pagas a maior ou indevidamente.

Com o artigo 39 da Lei nº 9.250, de 1995, a compensação passou a ser regulada nos moldes do artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que determinava que a compensação apenas poderia ser realizada com o recolhimento de importância correspondente ao imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais da mesma espécie e destinação constitucional, apurados em períodos subsequentes.

A publicação da Lei nº 9.430, de 1996, trouxe mais uma alteração legal no sentido de que a compensação deveria ser formulada pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal por meio de pedido, restando assim ao contribuinte (sujeito passivo) aguardar a manifestação do referido Ente, que, apenas após preceder a verificação do crédito tributário a ser

---

<sup>45</sup> Como sabemos, o gênero tributo inclui as contribuições. Assim, a redação do art. 66 da Lei n. 8.383/91, contudo, após a modificação da Lei n. 9.069/95, poderia ter se referido a “tributos, inclusive contribuições previdenciárias” e não apenas a “tributos e contribuições”.

amortizado e a exatidão do crédito do sujeito passivo, se manifestava de acordo ou não com a compensação pleiteada. Apenas nesse instante ocorreria a compensação.

Em 1992, com a publicação da Lei nº 8.383, de 1991, vigoraram dois distintos regimes de compensação: o primeiro possibilitava a compensação de tributos da mesma espécie e destinação constitucional, e que podia ser promovido pelo próprio sujeito passivo, na sua escrituração fiscal, sem a necessidade de qualquer autorização da Administração (Lei nº 8.383, de 1991); o segundo previa a compensação de créditos a serem ressarcidos ou restituídos, com créditos de quaisquer tributos ou contribuições federais administrados pela então Secretaria da Receita Federal, desde que requerida pelo contribuinte e autorizada pelo órgão público (Lei nº 9.430, de 1996). Tal situação permaneceu válida até a publicação da Medida Provisória nº 66, de 2002, mais adiante convertida na Lei nº 10.637, de 2002. As alterações continuaram com a edição das Leis nº 10.833, de 2003; nº 11.051, de 2005; nº 11.196, de 2005; e nº 11.488, de 2007<sup>46</sup>, responsáveis por novas alterações no regime de

---

<sup>46</sup> É a redação atual do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1.º 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2.º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3.º 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 § 1.º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

compensação.

Transcrevemos o posicionamento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça de Relatoria do Ministro Ari Pargendler no Ag. Rg. no R. Esp. nº 144.250, com ementa sobre a questão da diferença entre a compensação do art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do art. 74 da Lei nº 9.430/96. *In verbis*:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS REGIMES DA LEI Nº 8.383, DE 1991, E DA LEI Nº 9.430, DE 1996. No regime da Lei nº 8.383, de 1991 (art. 65), a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independe, nos tributos lançados por homologação, de pedido a autoridade administrativa. Já no regime da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 74), mediante requerimento do contribuinte, a secretaria da receita federal está autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis “para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob a sua

---

§ 4.º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5.º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6.º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7.º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8.º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7.º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9.º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9.º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7.º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

administração” (lei nº 9.430, de 1996). Quer dizer, a matéria foi alterada tanto em relação ao respectivo procedimento, não sendo possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento à fazenda pública. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

Assim, no caso dos tributos lançados por homologação, a compensação independeria de pedido à Receita Federal, em razão de falta de lei que previsse tal procedimento. Com base no art. 66 da Lei n. 8.838/91, o contribuinte estava autorizado a efetuar a compensação (em vez de antecipar o pagamento exigido pelo § 1 do art. 150 do CTN) e aguardar a homologação da administração tributária. Para tanto, necessitava o contribuinte registrar em sua escrita o encontro de créditos e débitos, podendo o fisco, no prazo constante do art. 150, § 4 do CTN, ‘lançar de ofício eventuais diferenças não pagas’.

### **3.5.2. Legislação atual**

A publicação da Lei nº 11.051, de 2004, modificou profundamente as disposições contidas no art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterando dessa forma o instituto da compensação tributária. Com a inclusão do § 12 na nova lei restringiu-se o direito dos contribuintes procederem perante a Fazenda Nacional o encontro de contas entre débitos e créditos.

Respectivas alterações diretamente afetaram a possibilidade de suspensão dos créditos tributários objeto de compensação, gerando interpretações favoráveis à cobrança de débitos fiscais antes suspensos até decisão administrativa definitiva. Tais alterações resultaram em confusas decisões emanadas pelo Fisco, que passou a desprezar o regime jurídico ao qual a compensação realizada pelo contribuinte está sujeita, com a exigência indevida de créditos tributários através da aplicação das novas regras a casos antigos.

Nesse sentido, a Lei nº 11.051/2004 houve por bem vedar a utilização de determinados créditos dos §§ 9º, 11, 12, e 13 do art. 74, conforme se verá a seguir:

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

(...)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Original sem grifos)

A partir do referido diploma legal, passou-se a não mais se admitir a suspensão de crédito tributário objeto de compensação com créditos: 1) de terceiros; 2) de prêmio de IPI; 3) de títulos públicos; 4) decorrentes de medida judicial na qual não exista decisão judicial transitada em julgado; 5) oriundos de tributos e contribuições não admitidos pela Receita Federal.

Contudo, as vedações impostas pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 11.051/2004 não podem pacificamente ser aceitas, em razão de sua transparente intenção em impedir a procrastinação da cobrança de débitos, restringindo a utilização de créditos considerados pela Receita Federal duvidosos. O § 13 estabelece ainda que a compensação que se efetuar com tais créditos não suspenderá o débito tributário.

O atendimento a estas restrições por parte da Fazenda não significa que a compensação não mais se realizará ou que está rechaçada. Não se trata, em absoluto de assim considerar a questão! Esta repulsa não significa que os créditos não existam ou que nunca poderão ser utilizados. Uma má interpretação da lei nº 11.051/2004 até poderia nos levar a aceitar estas errôneas e infundadas restrições, contudo, não é isso que se demonstrou ao longo

dos anos e das diversas mudanças legislativas acerca da compensação tributária federal. A generalização dessas restrições a todas as formas de compensação, inclusive as pendentes, não condiz com o real objetivo da sua função, resultando em entendimento completamente divergente do acolhido pelo ordenamento jurídico. É o caso dos processos administrativos de compensação pendentes de decisão, nos quais as referidas restrições demonstram a distorção do diploma legal.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao proceder à análise quanto a aplicar a legislação aos casos de compensação, decidiu pela não-aplicação retroativa de sucessivos regimes legais de compensação tributária, consagrando, inclusive, “regra geral, segundo a qual a lei aplicável à compensação é a vigente na data do encontro entre os débitos e créditos”<sup>47</sup>.

A retroatividade não deve atingir nem o § 4 da Lei nº 9.430/96, muito menos os §§ 5 e 6 da MP nº 135/2003. Dessa forma, os pedidos de compensação anteriores a 01.10.2002 (anteriores a MP nº 66/02) não podem ser transformados em DCOMP, pois o prazo de cinco anos é preclusivo, iniciando-se a sua contagem a partir do PER/DECOMP, contrário à Fazenda Pública, bem como a confissão de dívida do sujeito passivo, firmada por meio de DCOMP, não devem ser aplicados àquelas entregues antes de 31.10.2003 (antes da MP nº 135/03).

Não há dúvidas, portanto, quanto ao direito dos contribuintes à suspensão dos créditos tributários e ainda o direito à compensação até o julgamento final dos processos, independentemente das alterações cujos efeitos irradiam-se para futuro, não alcançando as situações já previstas e definidas em face da legislação aplicável à época.

---

<sup>47</sup> Trecho do voto do Ministro Teori Zavascki, no julgamento do E. R. Esp. 488.992/MG, publicado no *DJ* de 07/06/2004.

### **3.6. Da ilegalidade da não declaração da compensação por parte do Fisco/Administração Pública**

O § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, ao tratar da compensação não declarada, determina:

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

(...)

Assim, as hipóteses de compensação não declarada previstas no parágrafo 12, II, do artigo 74, da Lei n. 9.430/96 consistem, em suma em compensação com:

a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

b) os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;

c) débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

d) débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal;

e) o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada;

f) o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente;

g) créditos de terceiros, referentes ao “crédito-prêmio” do IPI, títulos públicos, créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado e tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Da leitura do inciso I, do § 12 nota-se a impossibilidade de realização de compensação nas hipóteses de compensações informadas pelo sujeito passivo previstas no inciso II do § 12 ao considerá-las não declaradas. Tais situações não se aplicam aos §§ 2º e 5º ao 11º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, por não corresponderem às hipóteses de rejeição liminar da pretensão do sujeito passivo. Nesse sentido:

a) a declaração de compensação não extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 2º). Dessa forma, o crédito tributário permanece exigível, e poderá ser de imediato cobrado pelo fisco, nos termos do § 3º do art. 31 da IN nº 460/04;

b) não corre prazo para a homologação (§ 5º), já que nessa hipótese a homologação é incabível;

c) não há intimação para pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias; e

d) a denominada manifestação de inconformidade, prevista no § 9º, bem como o recurso ao Conselho de contribuintes da decisão que negar provimento à manifestação de inconformidade, são igualmente incabíveis (embora tal restrição possa ser questionada judicialmente, por violação ao art. LV, da CF).

Do exposto, as hipóteses acima não merecem prosperar, ou melhor, não prevalecem no mundo jurídico, por ofender os incisos XXXIV, LIV e LV do artigo 5º, e § 4º, inciso IV, do artigo 60, todos da Constituição Federal.

Ao simplesmente não conhecer a declaração do contribuinte sobre a sua realização/informação da compensação, o Fisco suprime direito constitucional previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, da Carta Magna, o qual possibilita ao contribuinte questionar as

razões que motivaram tal entendimento por parte do Fisco, que desconsidera a declaração do contribuinte como se nunca tivesse existido, ficando o mesmo sem nenhum direito de defesa com eficácia suspensiva na esfera administrativa, em total afronta direta ao artigo 5º, incisos LIV e LV, ambos da Constituição Federal.

Nesse sentido, os incisos XXXIV, LIV e LV, do artigo 5º, todos da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

**XXXIV** - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

(...)

**XXXVI** - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...)

**LIV** - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

**LV** - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

(Original sem grifos)

De acordo com os ditames legais expostos, ninguém deve ser privado de seus bens sem o devido processo legal, sendo assegurados aos litigantes em processo administrativo o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes sob o risco de se estar atentando contra os seus direitos fundamentais. Nesse sentido, cumpre transcrever a cláusula pétreia constitucional prevista no parágrafo 4º, do artigo 60:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda **tendente a abolir**:

(...)

**IV - os direitos e garantias fundamentais.**

(Original sem grifos)

Se não houvesse por parte do contribuinte a discussão sobre os direitos fundamentais

constitucionalmente assegurados, o simples fato do Fisco desconsiderar a sua compensação, sob o argumento de que estaria vedada por lei, autorizá-lo-ia a repugnar o pedido formulado pelo contribuinte, sob o argumento de que a posição do Fisco seria a correta em razão de sua previsão no §12, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96 e, com base no §13.

Os direitos de petição, ampla defesa, contraditório e também a manifestação de inconformidade legalmente previstos estão contidos nos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, e qualquer expressão ou dispositivo tendente a aboli-los ou mesmo limitá-los devem ser extirpados dos textos legais e do próprio ordenamento jurídico. Apesar dos preceitos contidos na Lei nº 11.051/04, por mais absurda que possa parecer a pretensão compensatória apresentada pelo contribuinte, este não pode ter suprimidos os seus direitos a ampla defesa, contraditório e ao devido processo legal, como no caso da previsão contida no artigo 4º, da Lei nº 11.051/04, a qual acrescentou os §§ 12 e 13, ao artigo 74, da Lei nº 9.430/96, cumprindo ressaltar a flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade destes dispositivos, uma vez que nossa Carta Magna é composta também por regras que são inalteráveis.

De acordo com entendimento jurisprudencial emanado pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, a interposição de recurso em face de decisão que considera não declarada a compensação não suspende a exigibilidade do crédito tributário em razão da previsão dos §§ 11 e 13. *In verbis*:

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. (Apelação nº 2005.72.01.003071-6/SC, 1ª Turma do TRF DA 4ª Região, 30.08.2006).

Da decisão acima, importante frisar que, apesar de não considerar a possibilidade de compensação do crédito, isso não implica a sua impossibilidade. Consoante o § 12 do dispositivo legal mencionado, dele não se pode alegar a inexistência dos créditos do sujeito passivo, ou ainda, a sua impossibilidade de ressarcimento, mas ao contrário, apenas o que se extrai é o fato de que tais créditos não são possíveis de compensação na via administrativa – ressalte-se, apenas na via administrativa! Assim, caso o contribuinte opte por recuperar o seu crédito tributário, deve fazê-lo na via judicial, sob pena de se sujeitar às onerosas sanções legais impostas à compensação não declarada.

O art. 31, § 3º, da IN nº 460/04, determina:

§ 3º A autoridade da SRF que considerar não declarada a compensação determinará a imediata constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, bem assim a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados.

O objetivo perseguido pelo artigo acima está na imediata cobrança por parte da Secretaria da Receita Federal dos débitos lançados de ofício ou confessados, ao passo que a constituição efetiva do crédito deverá ocorrer nas “demais situações”, estas decorrentes do fato de que a compensação não declarada não corresponde à confissão de débito.

O art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124/84, determina que a produção por parte do contribuinte de qualquer documento que relatar a existência de crédito seja considerada confissão de dívida e que, portanto, se dispensa o lançamento, mas tal entendimento não deve prosperar.

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

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

Mais uma vez ressalte-se a impossibilidade do entendimento acima exarado, uma vez que a legislação não pode ser interpretada no sentido de que qualquer tipo de linguagem é competente ou está apta a formalizar o cumprimento de determinada obrigação. De acordo com o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, linguagem competente para tanto será apenas aquela (norma individual e concreta em sentido estrito) relativa às compensações devidamente conhecidas pelo fisco (homologadas ou não); assim, para as hipóteses de compensação não declarada, é por demais necessária a realização de lançamento de ofício.

A compensação não declarada não configura confissão de dívida para fins de constituição do crédito tributário. De acordo com o artigo acima, apenas a declaração de compensação reconhecida como tal é que corresponde a confissão de dívida.

Em defesa dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, o fisco não pode imputar ao pedido de compensação consequências jurídicas não previstas em lei, restando também impedido o fisco de, com base em pretense interesse público e razoabilidade, atuar em defesa dos efeitos de compensação não declarada, com base em norma produzida pelo contribuinte e simultaneamente declarada para a constituição do débito nela contida.

Sobre os efeitos da compensação não declarada, podemos afirmar que não alteram a relação que constitui o débito tributário, mas apenas a relação de compensação sujeita à homologação.

A conclusão a que chegamos é que a legislação em vigor não reconhece como apta para a constituição do crédito tributário a linguagem da compensação não declarada com todos os seus elementos indicativos (cujo objetivo é configurar a confissão do débito), assim para tanto, deve a administração pública proceder ao lançamento de ofício.

### **3.7. Desnecessidade de ação judicial específica para que o contribuinte pleiteie a compensação nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91. Ilegalidade da imposição de restrições ao aproveitamento do crédito tributário**

Neste tópico, nosso objetivo é destacar de forma clara e precisa, que a efetivação da compensação por parte do contribuinte não necessita de prévia autorização do Poder Judiciário, podendo o contribuinte realizá-la sempre que entender existente em seu favor crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido de tributo. Nesse sentido, desde que tenha certeza quanto à existência de créditos oponíveis ao Fisco, pode o contribuinte de forma autônoma, sem autorização prévia do Judiciário, proceder à compensação.

No direito tributário, o direito à compensação decorre de: (i) um direito de crédito do sujeito passivo; (ii) um crédito tributário; (iii) uma lei que autorize o procedimento e o exercício do direito. De acordo com o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e alterações posteriores, desde que não haja vedação legal, há a possibilidade de compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passíveis de restituição ou ressarcimento.

A Medida Provisória nº 66/2002, em seu art. 49, determina que não há mais a necessidade de prévia autorização do fisco para efetivar-se a compensação, porque todo e qualquer tributo pago indevidamente (pago sem base em lei válida) pode ser compensado diretamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária com tributos vincendos, desde que pertinentes àqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Podemos afirmar que a liberdade de compensação é a mais ampla possível desde que regida pela modalidade de lançamento por homologação e administrada pela Secretaria da Receita Federal. O crédito tributário relativo a qualquer espécie tributária pode ser objeto de compensação com débito da mesma espécie tributária ou de qualquer outra espécie. É o caso,

por exemplo, da compensação do crédito do PIS com o débito da CSLL, etc. Uma vez declarada à Secretaria da Receita Federal, essa compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da homologação ulterior, que poderá inclusive se dar por meio de homologação tácita. A medida provisória em comento veio como um grande avanço para o equilíbrio da relação jurídico-tributária entre fisco e contribuinte, no sentido de que, pela primeira vez, na formulação das regras de natureza tributária, as preocupações de natureza financeira deixaram de vir em primeiro plano.

Nesse mesmo raciocínio, cumpre destacar o preceituado no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e alterações posteriores, o qual determina que, quando da compensação entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional, faz-se desnecessária autorização prévia da Receita Federal. *In verbis*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributo e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

(...)

Por meio de lei, foi facultado ao sujeito passivo da obrigação tributária efetuar a compensação por conta própria, restando assegurado ao contribuinte o direito e a possibilidade de efetuar a compensação. Indubitavelmente nos referimos à compensação de tributos lançados por homologação, razão pela qual não há necessidade de prévia autorização administrativa ou judicial, uma vez que, por sua conta e risco, o contribuinte promove a compensação de tributo pago indevidamente e cabe ao fisco a aprovação ou não do procedimento (do contribuinte).

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, passado o prazo legal de cinco anos sem que tenha havido lançamento de ofício e desconsiderando a

compensação levada a efeito pelo contribuinte, tem-se por homologada a compensação e extinto o crédito tributário por ela abrangido. *In verbis*:

EMENTA: Tributário - Compensação - Contribuição para o Finsocial e contribuição para o Cofins - Possibilidade - Lei nº 8.383/91, art. 66 - Aplicação. I - Os valores excedentes recolhidos a título de Finsocial podem ser compensados com os devidos a título de contribuição para o Cofins. II - Não há confundir compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional com a compensação a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne à compensação de créditos tributários enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte e é relativa à compensação no âmbito do lançamento por homologação. III - A compensação feita no âmbito do lançamento por homologação, como no caso, fica a pender da homologação da autoridade fiscal, que tem para isso o prazo de cinco anos (CTN, art. 150, § 4º). Durante esse prazo, pode e deve fiscalizar o contribuinte, examinar seus livros e documentos e lançar de ofício, se entender indevida a compensação, no todo ou em parte. IV - Recurso especial conhecido e provido (Resp nº 112.119-PR, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 14-4-97, p. 12.724).

E ainda:

EMENTA: Tributário - Compensação - 1. Tributos lançados por homologação - Ação judicial nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação (CTN, art. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, art. 150, § 4º); esse procedimento tem natureza administrativa, mas, o juiz pode, independentemente do tipo da ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g. data do início da correção monetária). 2. Contribuição previdenciária. A contribuição foi declarada inconstitucional (RE 166.772-RS e Adin nº 1.102-DF; (os valores recolhidos a esse título são compensáveis com contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Recurso especial conhecido e provido em parte (R. Esp. nº 113.299-SC, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 14-4-97, p. 12.726).

Note-se que não há qualquer tipo de exigência por parte da Receita Federal para a realização da compensação. Esse também é o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>48</sup>:

---

<sup>48</sup> Precedente do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a compensabilidade da Cofins com o Finsocial indevidamente pagos até 1/04/92, *dies a quo* da eficácia da Lei Complementar nº 7 70/90, instituidora da Cofins (os indêbitos correspondem à majoração inconstitucional da alíquota originária da extinta exação, que era de 0,5%, nos termos do declarado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 150.764-1/PE)

Ao invés de antecipar o pagamento do tributo, o contribuinte registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda Pública, recolhendo apenas o saldo eventualmente devido. A homologação subsequente, se for o caso, corresponde a constituição do crédito tributário que, nessa modalidade de lançamento fiscal, se extingue concomitantemente pelo efeito de pagamento que isso implica. (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência no R. Esp. nº 78.301/BA, j. e, 11.12.1997 96/46)

Conforme previsto no art. 66 retro, não há nenhum tipo de impedimento à realização de compensação pelo contribuinte *sponte propria*, sem qualquer processo administrativo ou ação judicial prévia, pelo fato de que a compensação aqui referida é a de tributos lançados por homologação sujeitos a posterior controle da Receita Federal.

A compensação deve ser analisada sob os aspectos da possibilidade de compensação direta, possibilidade de delegação de competência e ainda a impossibilidade de realização da compensação, ou seja, a não-compensação.

Há compensação direta quando o contribuinte, vinculado à norma legal, realiza a compensação *ex officio* sem a necessidade de prévia autorização/participação da Administração Tributária. Corresponde a um grande avanço da legislação federal sobre o tema, no qual o contribuinte imediatamente declara sua compensação porque assim a lei o autoriza. Tal dispositivo é o chamado *perdicomp*, que surgiu para suprir as necessidades dos contribuintes de fazer a compensação imediata.

O *perdicomp* é o sistema previsto na legislação infralegal, Instrução Normativa nº 460/2004, a qual autoriza o contribuinte a realizar a compensação tributária de forma direta e estipulando as condições para tal. No caso de indeferimento desta modalidade de compensação ou de entendimento diverso do previsto, há para o contribuinte a possibilidade de utilizar-se do Processo Administrativo Fiscal (PAF) perante o Ministério da Fazenda como forma de assegurar o seu direito à compensação. O indeferimento de compensação feita de forma direta pode originar a cobrança de multa por atraso no pagamento do tributo e ainda aplicação de multa isolada, por diversos motivos, dentre eles, fraude ou simulação com relação à compensação. Após esse indeferimento, dá-se início a um rito processual similar ao

rito do Processo Administrativo Fiscal (PAF), que possibilita ao contribuinte a apresentação de manifestação de inconformidade, que irá decidir sobre a validade ou não de sua compensação, e esse é apenas o primeiro momento do processo.

A delegação de competência de poderes para realização da compensação pode ser por meio de lei específica, previamente delegada à Administração Tributária, que passará a ser a responsável pela verificação das condições para que esse encontro recíproco de direitos possa se realizar.

No que se refere a proibir a compensação, ou seja, a não-compensação, temos, não uma terceira modalidade de compensação, mas sim uma real impossibilidade de sua ocorrência. Em matéria tributária, ou temos a compensação direta ou temos a compensação mediante homologação, não havendo assim espaço para uma terceira modalidade.

Em se tratando de matéria tributária, mais especificamente sobre a questão da compensação, não poderíamos chegar a outra conclusão senão a de que a concessão da compensação não causa nenhum prejuízo para o Fisco, em decorrência de seu caráter visivelmente reversível. Isso tudo em conformidade com o que nos ensina Reinaldo Pizolio<sup>49</sup>:

De qualquer modo, é forçoso reconhecer que, em se tratando de questões tributárias, não há que se falar em irreversibilidade, senão em casos muito especiais, que certamente não é a hipótese da compensação em tela.

E isto ocorre porque, em questões de natureza tributária, tudo, a final, se traduz em créditos e débitos entre o fisco e o contribuinte. A maioria esmagadora das questões situa-se em torno de recolher ou não tributo, recolher tributo com majoração ou sem majoração, efetuar o recolhimento antes ou depois, requerer a repetição do indébito ou efetuar a compensação e assim por diante.

Desta forma, considerando-se que as questões afetas à área tributária podem ser reduzidas a débitos e créditos, exsurge com clareza meridiana que não há como se cogitar de irreversibilidade, posto que sempre será possível retornar-se às condições existentes antes da eventual concessão de uma medida liminar.

(...) Supondo-se que a medida liminar seja concedida, efetuar-se a compensação, com a utilização dos créditos na liquidação de parcelas vincendas. Desse modo, ao amparo de medida liminar, ter-se-ia adimplido as obrigações tributárias durante certo período, liquidando-se um determinado número de competências.

Admitindo-se, no entanto, que no final da lide, a referida liminar seja revogada

---

<sup>49</sup> *in* , As Súmulas 212 e 213 do STJ e a Compensação de Tributos Federais, Revista Dialética de Direito Tributário nº 140, Janeiro - 1999, p. 59-69.

mediante prolação da sentença, constatar-se-ia, de forma imediata, que aquelas competências cuja quitação provisória deu-se através da compensação, encontram-se, em verdade, ainda em aberto para com o órgão arrecadador.

(...) Diante dessa circunstância, se o contribuinte não recolher o tributo devido, o órgão exator tem à sua disposição a inscrição do mesmo na dívida ativa e o consequente procedimento executivo, com conhecidos privilégios processuais, tendo, portanto, perfeitas condições de exigir judicialmente aquela dívida. Desse modo, conforme se pode facilmente notar, não há que se falar em irreversibilidade, dado que é perfeitamente possível retornar-se ao *status quo ante*.

Mesmo na hipótese de compensação realizada sem prévia autorização, seja do Judiciário, seja da Administração, resta o entendimento do Supremo Tribunal Federal e também pelo Superior Tribunal de Justiça, que se manifesta favorável à desnecessidade de ação judicial específica para que o contribuinte exerça seu direito de proceder à compensação nos termos do já referido art. 66 da Lei nº 8.383/91. *In verbis*:

Processo Civil. Compensação na fase executória. Lei nº 8.383/97. Possibilidade. Recurso não Conhecido.

I – A norma do art. 66 da Lei nº 8.383/91 permite ao contribuinte a compensação dos valores pagos indevidamente, de forma a quitar débitos relativos a tributos da mesma espécie.

II – Esta Corte tem aceitado a possibilidade de compensação de tributos autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91. O alcance desta interpretação tem conteúdo meramente declarativo. O tribunal não se substitui a administração para declarar a quitação do crédito, mas se limita a reconhecer a possibilidade de compensação entre os valores recolhidos a título de contribuição para o Finsocial, e os valores devidos à conta Cofins. Portanto, **a compensação não depende de pedido do contribuinte à Receita Federal nem de sentença transitada em julgado. Essa espécie de compensação é faculdade atribuída ao contribuinte com créditos contra a Fazenda por tributos pagos indevidamente. O contribuinte pode, sujeito a posterior homologação, realizar a compensação.**

III – Assim, nesse caso, e por maior de razão, existindo sentença transitada em julgado, pode a recorrida pleitear a compensação, pois **seria um absurdo autorizar o contribuinte, sem um título judicial, a realizar a compensação entre os tributos em tela e negá-la ao que se apresente dele munido.**

(...) (STJ, 2ª Turma, R. Esp. nº 166.399/AL, Relator Ministro Adhemar Maciel, DJ de 16.11.1998, p. 66) (Original sem grifos)

A conclusão a que chegamos não poderia ser outra senão a de impossibilidade de restrições ilegais e inconstitucionais à compensação por parte do contribuinte, sem necessidade de prévio pedido judicial ou administrativo. A lei é clara e não dá margens a interpretações equivocadas ou restritivas de direitos.

A compensação deve obedecer ao princípio da legalidade, contudo, em nenhum momento, a Constituição Federal, atribuiu à lei complementar a missão de disciplinar a compensação tributária, a não ser quando do entendimento de que esteja inserida no âmbito das normas gerais em matéria de legislação tributária. Ressaltamos que este não é o nosso entendimento, pois a Constituição Federal não contém nenhum dispositivo que imponha, por meio de lei ordinária que legisle sobre tributação, a necessidade de formalidade prévia para a realização da compensação, mas, sim, por meio de lei complementar.

Nesse passo, independentemente de lei complementar, pode o legislador ordinário de cada poder impositivo dispor sobre a compensação tributária, transação, a remissão, etc. Não pode lei complementar ou não, para tornar efetiva a jurisdição, interferir no princípio de independência, autonomia e livre convencimento do juiz, no exercício do poder geral de cautela. Resta por demais evidente a inconstitucionalidade de leis restritivas do poder jurisdicional do Estado, inclusive a súmula 212 do STJ, que veda a concessão de liminar para compensação de créditos tributários.

### **3.8. Inaplicabilidade do artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Diferenças entre a compensação prevista no art. 170 do CTN e a compensação do artigo 66 da Lei nº 8.383/91**

Introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, tem sido alvo de confusa interpretação restritiva de direitos, baseada no equivocado fundamento de que sua criação se deu com o objetivo de impedir os contribuintes de efetivar a compensação de seus créditos, de forma pronta e imediata, necessitando-se para tanto do aguardo de decisão final do judiciário nos respectivos processos em que tenha sido formulado o pedido de compensação.

Temos que o impedimento existente restringe apenas a utilização de tributo que seja alvo de contestação judicial, apresentada pelo sujeito passivo, sem que de nenhuma forma seja possível outra interpretação, senão a de que tributo, de acordo com o disposto no Código Tributário Nacional, é o débito do contribuinte (sujeito passivo) em face da autoridade administrativa (sujeito ativo):

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado<sup>50</sup>:

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isso aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado.

O texto do artigo 170-A vem sendo interpretado como vedação/proibição à compensação de créditos que estejam sendo discutidos judicialmente, o que, na realidade, em nenhum momento, é introduzido pelo normativo. Veja-se:

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.

Entra as vírgulas, temos o texto explicativo cujo objeto é a palavra "tributo"; portanto, somente em relação aos tributos que se enquadrem nos termos ali apostos é que se encontra impedida a compensação antes do trânsito em julgado da decisão.

O impeditivo contido no texto aplica-se apenas aos tributos que estejam sendo judicialmente discutidos pelo contribuinte, e, nestes casos, os referidos tributos não poderão

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 47-48.

ser alvo de aproveitamento/quitação através da sobreposição de créditos existentes a favor do contribuinte, antes da definição de sua existência válida e o *quantum* devido, por meio do trânsito em julgado da respectiva sentença.

Deve-se ater ao cuidado de não se confundir "tributos" com os "créditos do contribuinte", uma vez que recolhimento indevido não é tributo e não se enquadra na definição do Código Tributário Nacional.

Ao Judiciário, por meio de seus órgãos, cabe o dever de permitir e determinar, de forma antecipada, a compensação dos créditos dos contribuintes, resguardado o direito da Administração Pública verificar e corrigir os procedimentos, para somente então ocorrer a quitação do débito mediante o aproveitamento de todos os tributos devidos pelo Contribuinte, excetuando-se aqueles que tenham sua validade/existência em discussão judicial pelo sujeito passivo, que é justamente o que prevê a norma em debate.

Deve-se, contudo, afastar a equivocada interpretação de que o artigo 170-A impede a compensação dos créditos do contribuinte. Por imprópria e inaceitável, esta interpretação nos levaria à equivocada conclusão de que o Poder Judiciário estaria impedido de permitir a compensação antes da decisão final dos processos onde se discutisse o crédito do contribuinte, enquanto na esfera administrativa poderia o órgão permitir a mesma compensação. Assim, a restrição aplica-se apenas ao aproveitamento de tributos (no sentido do artigo 3º do CTN) que quanto à sua validade/existência sejam alvo de discussão judicial pelo próprio contribuinte.

Da lei, ressaí de forma indubitosa que o dispositivo legal fora concebido a partir da interpretação do artigo 66, da Lei nº 8.383/91, que possibilitou a compensação como forma de repetição do indébito tributário.

Como forma de evitar prejuízos ao Fisco, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 212, que se aplica à compensação do art. 170 do CTN, uma vez que haveria, com a liminar, uma situação irreversível de extinção do crédito tributário. É que, concedida a

liminar, extingue-se o crédito tributário, impedindo o fisco de rever a compensação levada a efeito pelo contribuinte.

O presente estatuto não se enquadra na hipótese prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional, mas sim na moldura da chamada compensação por homologação, a qual possibilita a concessão da liminar para a escrituração e utilização do crédito.

Tal entendimento encontra-se manifestado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª.

Região:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO AUTORIZADA POR MEDIDA LIMINAR. HIPÓTESE EM QUE NÃO SE CONFIGURA A SITUAÇÃO DESCRITA NA SÚMULA 212 DO STJ.

- Há que se fazer a distinção entre a compensação extintiva de obrigação tributária, em que incide a súmula 212 do STJ, e a compensação autorizada pela Lei nº 8.383/91.

- Tratando-se de compensação por homologação, em que a extinção da obrigação tributária depende da verificação de sua exatidão efetuada pelo Fisco, admite-se o deferimento liminar da medida.

Agravo regimental provido. (Ac. da 4ª. Turma do TRF da 5ª. Região, AGRAGTR 33.209/AL, rel. Des. Fed. Luiz Alberto Gurgel de Faria)

Nesse sentido, cumpre transcrever o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência no R. Esp. 78.301–BA, no qual se posiciona de forma definitiva sobre o direito subjetivo à compensação feita pelo próprio contribuinte, sujeita, todavia, à fiscalização por parte da autoridade competente quanto aos valores compensados. A ementa assim enuncia:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação (CTN, art. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, art. 150, § 4º); esse procedimento tem natureza administrativa, mas o juiz pode, independentemente do tipo da ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g., data do início da correção monetária). Embargos de divergência acolhidos.

O Ministro Antônio de Pádua Ribeiro assim se pronunciou no julgamento dos Embargos de Divergência acima transcritos:

VOTO — VOGAL

O SR. MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO:

(...)

Todos sabem que os Estados estão em situação difícil, sujeitos a centenas de pedidos de intervenções federais, em grande parte, em decorrência da falta de cumprimento de precatórios. Chegou-se até a incluir uma disposição constitucional com o objetivo de parcelar o pagamento de precatórios.

Creio que a esse contexto deveremos nos ater para interpretação dos dois dispositivos aqui trazidos à colação, que são os arts. 170 do Código Tributário Nacional e o 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Sustenta que não há confundir a compensação prevista no art. 170 com a que se refere o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A primeira é norma dirigida à autoridade fiscal e concerne a compensação de créditos tributários, enquanto a outra constitui norma dirigida ao contribuinte, relativamente à compensação no âmbito do lançamento por homologação. Por isso disse que o art. 170 se refere a créditos constituídos e lançados. O lançamento estabelece a liquidez e a certeza do crédito tributário. Na hipótese de crédito constituído e lançado, é aplicável, sem dúvida alguma, a doutrina que aqui foi desenvolvida com raro brilhantismo pelo Ministro José Delgado. No caso de crédito a constituir-se, seria contrário ao sistema do código incluí-los nas regras atinentes a lançamentos por homologação? Quer me parecer que não, porque o art. 156 do Código Tributário Nacional estabelece, no seu item VII, que um dos casos de extinção do crédito tributário é o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º a 4º Ou seja, o que fez a Lei nº 8.383, de 1991, no seu art. 66? Incluiu a compensação de tributos, da mesma espécie, no regime do lançamento por homologação.

Caberá ao contribuinte considerar, na atividade, por ele desenvolvida, visando ao pagamento antecipado de tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, o crédito a ser compensado. Da mesma maneira que levanta os vários créditos atinentes a ICMS e IPI, a Lei autorizou expressamente ao contribuinte que considerasse os créditos relativos a exações da mesma espécie e os considerasse no cálculo do tributo a ter o seu pagamento antecipado.

O que ele pode fazer, se tiver crédito, é deduzir, autorizado por lei, os relativos às contribuições. Se não tiver crédito não poderá proceder desta maneira. Tudo isso sujeito a exame, controle e fiscalização da autoridade fiscal, porque caberá a ela afinal verificar, quando da homologação do lançamento — após o transcurso de cinco anos, nada mais poderá fazer — se atuou corretamente ou não o contribuinte. Se assim não procedeu deixará aquela autoridade de homologar o lançamento e lavrará auto de infração, quer dizer, o lançamento por homologação passa a ser de ofício com todas as conseqüências dele derivadas.

(...)

Por outro lado cabe ao Judiciário encontrar um equilíbrio entre a atuação do Fisco e a do contribuinte, sendo necessária medida que, também em certos casos, facilite a vida do contribuinte, como naquelas hipóteses em que seja titular de crédito indiscutível com o Fisco. Há de se arranjar um meio que facilite o exercício desse direito de crédito, porque, sujeitá-lo às regras gerais do precatório, significa não contemplá-lo, de fato, com o direito de que é titular.

Com base neste aspecto, que, no meu entender, a matéria há de ser situada, sem se olvidar, como bem salientou o Ministro Ari Pargendler, que a compensação prevista

no Código Tributário Nacional, mesmo por força do seu art. 109, é aquela prevista nas regras gerais de direito, no Código Civil. Assim, o Código Tributário não criou uma compensação, adotou as regras de Direito Ordinário — isso é o que fez, nada mais nada menos. Essa regra está na linha desse entendimento, embora adstrita ao âmbito do lançamento por homologação.

Esta é a distinção importante que salientei e insisto: uma compensação é pertinente a crédito já constituído e a outra compensação é relativa a crédito a constituir-se. (...)

Na esteira desse julgado, a respeito do tema assim já decidiu o Superior Tribunal de

Justiça:

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS – PIS X PIS – POSSIBILIDADE – TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO – REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO – DESNECESSIDADE (ERESP. 98.446-RS, D. J. 30.06.97) – LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS – APURAÇÃO – ATRIBUIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO – LEI 8.383/91, ART. 66 – PRECEDENTES. Os valores recolhidos a título de PIS só podem ser compensados com a própria contribuição. A jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça ficou pacificada no sentido de que a COMPENSAÇÃO no âmbito do lançamento por homologação não necessita de prévio reconhecimento da autoridade fazendária ou de decisão judicial transitada em julgado, para a configuração da certeza e liquidez dos créditos. A COMPENSAÇÃO no âmbito do lançamento por homologação está prevista no art. 66 da Lei 8.383/91, norma dirigida ao contribuinte; a norma contida no art. 170/CTN refere-se à COMPENSAÇÃO de créditos tributários e é dirigida à autoridade fiscal. Recurso conhecido e parcialmente provido. (Ac. unânime da 2ª. Turma do STJ, R. Esp. 172.160/SP, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 19.09.2000, DJ de 16.10.2000, p. 298)

Na mesma linha de entendimento temos ainda o do Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MENSALIDADE ESCOLAR. ATUALIZAÇÃO COM BASE EM CONTRATO.

- Em nosso sistema jurídico, a regra de que a lei nova não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por estar inserida no texto da Carta Magna (art. 5º, XXXVI), tem caráter constitucional, impedindo, portanto, que a legislação infraconstitucional, ainda quando de ordem pública, retroaja para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada, ou que o Juiz a aplique retroativamente. E a retroação ocorre ainda quando se pretende aplicar de imediato a lei nova para alcançar os efeitos futuros de fatos passados que se consubstanciam em qualquer das referidas limitações, pois ainda nesse caso há retroatividade – a retroatividade mínima –, uma vez que se a causa do efeito é o direito adquirido, a coisa julgada, ou o ato jurídico perfeito, modificando-se seus efeitos por força da lei nova, altera-se essa causa que constitucionalmente é infensa a tal alteração.

Essa orientação, que é firme nesta Corte, não foi observada pelo acórdão recorrido que determinou a aplicação das Leis 8.030 e 8.039, ambas de 1990, aos efeitos posteriores

a elas decorrentes de contrato celebrado em outubro de 1.989, prejudicando, assim, ato jurídico perfeito. Recurso extraordinário conhecido e provido.  
(RE-188366 / SP - RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Ministro MOREIRA ALVES; Publicação: DJ DATA-19-11-99 PP-00067 EMENT VOL-01972-02 PP-00382; Decisão: 19/10/1999 - Primeira Turma - Unânime)

Ressalte-se a lição do mestre Hugo de Brito Machado<sup>51</sup> a respeito do tema em questão:

O direito à compensação, estabelecido pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91, independe a prescrição do art. 170 do CTN, como facilmente se demonstra com os seguintes enunciados:

a) O art. 170 do CTN refere-se a compensação como forma de extinção do crédito tributário, sendo portanto atinente a objeto de lançamento tributário já consumado e que, por isto mesmo, dotado é de liquidez e certeza. De outra parte, o crédito do contribuinte, que há de ser líquido e certo, contra a Fazenda, pode ter natureza tributária ou não tributária.

b) O art. 66 da Lei nº 8.383/91 autoriza a compensação, não de crédito tributário, mas dos valores de tributos futuros, ainda não lançados e por isto mesmo sem as qualidades de liquidez e certeza. De outra parte, o crédito do contribuinte, a ser utilizado na compensação, é apenas o resultante de pagamento indevido de tributo, pagamento que no caso do Finsocial deu-se, ordinariamente, por iniciativa do contribuinte, sem qualquer participação do fisco.

São portanto, coisas rigorosamente distintas, a norma do art. 170 do CTN, e aquela constante do art. 66, da Lei nº 8.383/91, sendo absolutamente impertinente a invocação da primeira, para regular o procedimento estabelecido pela segunda.

O Professor Ives Gandra da Silva Martins, em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 44, de maio de 1999, p. 170, afirmou o seguinte:

Desta forma, hoje, a compensação é permitida não só pelo princípio da não-cumulatividade de créditos, como, em relação aos créditos escriturais de impossível recuperação, pela sistemática da compensação instituída pela Lei 8.383/91, com suas sucessivas alterações.

Nos dois regimes permitidos pelo direito pátrio (créditos escriturais do IPI pelo princípio da apuração periódica, compensáveis contra o próprio IPI devido ao final, e créditos compensáveis contra outros tributos, mesmo que não-escriturais, decorrentes do princípio da não-cumulatividade), é um direito do contribuinte de tributos federais utilizar-se da faculdade de autocrédito, inclusive nas hipóteses de isenção. O direito à compensação é assegurado por determinação constitucional, complementar e ordinária.

Para a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91 não se há de exigir o prévio

---

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 19, Decisões Judiciais e Tributação, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, pp. 101-103 – (www.hugomachado.adv.br)

reconhecimento da sua liquidez e certeza pela autoridade fiscal ou decisão judicial transitada em julgado, mas, sim, para o encontro de contas previsto no art. 170 do Código Tributário Nacional, que extingue o crédito tributário. Daí a inaplicabilidade do art. 170-A e do próprio art. 170 do Código Tributário Nacional à compensação por homologação, que persiste no ordenamento jurídico nacional em vigor por regular matéria diversa da norma complementar.

### **3.9. Da irretroatividade do art. 170-a do CTN introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001**

Sob pena de restarem ofendidos princípios basilares de um Estado Democrático de Direito, cumpre fazer a ressalva de que é corolário indissociável dos princípios da segurança jurídica, da estabilidade das relações intersubjetivas, da não-surpresa e do direito adquirido, a irretroatividade da lei fiscal sobre as situações consolidadas no patrimônio dos particulares.

O princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de garantir as pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei. Assim, toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras. O princípio do direito adquirido efetivamente presta-se exatamente a coibir mudanças repentinas na legislação que poderiam subverter toda a ordem jurídica vigente.

Na hipótese, o efeito preventivo que decorre do princípio da segurança jurídica tem como substrato a proteção do direito à compensação, o qual é contemporâneo à edição da norma restritiva contida no artigo 170-A, do CTN, quanto aos créditos oriundos anteriormente à sua edição, assim não pode a nova regra atingir-lhes, sob pena de agressão injustificada ao direito adquirido constituído pelas regras que resguardaram a compensação (EDRESP nº 164.739, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJU de 12.02.01; AGTR nº 38.701-AL, Rel. Desemb. Federal Paulo Machado Cordeiro, TRF 5ª Região, DJU de 27.03.02; AGTR nº 25.317, Rel.

Desemb. Federal Margarida Cantarelli, DJU de 05.01.2002).

Neste sentido já decidiu até mesmo o Superior Tribunal de Justiça:

EDRESP 446691 / SC; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL

2002/0085019-4

Fonte: DJ DATA:10/03/2003 PG:00110 RDDT VOL.:00092 PG:00228

Relator Min. JOSÉ DELGADO

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA DECISÃO IMPUGNADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. INEXIGIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 104/2001 (ART. 155-A, § 1º, DO CTN). INAPLICABILIDADE.

1. Inocorrência de irregularidades no acórdão quando a matéria que serviu de base à interposição do recurso foi devidamente apreciada no aresto atacado, com fundamentos claros e nítidos, enfrentando as questões suscitadas ao longo da instrução, tudo em perfeita consonância com os ditames da legislação e jurisprudência consolidada.

2. As funções dos embargos de declaração, por sua vez, são, somente, afastar do acórdão qualquer omissão necessária para a solução da lide, não permitir a obscuridade por acaso identificada e extinguir qualquer contradição entre premissa argumentada e conclusão.

3. Procedendo o contribuinte à **denúncia espontânea** de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória. Precedentes.

4. Da mesma forma, se existe comprovação nos autos de que incorreu qualquer ato de fiscalização que antecederesse a realização da **denúncia espontânea**, deve-se excluir o pagamento da multa moratória.

**5. O art. 155-A, § 1º, do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, o qual estabelece que "o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa", não se aplica aos casos ocorridos antes da vigência da referida Lei.**

6. Descabe, nas vias estreitas de embargos declaratórios, que a matéria seja reexaminada, no intuito de ser revista ou reconsiderada a decisão proferida.

7. Embargos rejeitados.

(Original sem grifos)

Resta evidente que o direito à compensação é líquido e certo porquanto presentes no ordenamento jurídico dispositivos legais que o asseguram, não restando ao órgão da administração impor restrições infundadas e descabidas, que estariam em discordância ao assegurado por lei. Tais ilegalidades devem ser em sua totalidade combatidas pelos contribuintes e de modo geral por todos aqueles que se considerarem prejudicados. As limitações impostas pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional devem ser afastadas em razão de que se referem apenas aos tributos objeto de contestação judicial, que como já dito

em linhas atrás, não corresponde ao caso do presente estudo.

### **3.10. Da utilização do crédito nos moldes da Instrução Normativa SRF nº 21/97**

Quanto à vindicada transferência para terceiros, o certo é que o legislador, ciente da possibilidade da compensação do crédito apenas com débito do próprio contribuinte ou com tributos da mesma espécie, poderia tornar inócuo o mecanismo da compensação, na medida em que seu detentor não tivesse suficientes operações com incidência do tributo para absorver o crédito respectivo. Assim, a própria Receita Federal, em legislação específica, autorizou a utilização do crédito para compensação no pagamento de outros tributos federais, ou nas formas indicadas por ato normativo de competência do Poder Executivo.

Nos termos utilizados pelo próprio legislador, quando no atual Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/89, dispôs-se:

Art. 179 – **Os créditos incentivados**, para os quais a lei expressamente assegurar a manutenção e utilização, e que não forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados, **poderão ser utilizados em outras formas estabelecidas pelo Secretário da Receita Federal, inclusive o ressarcimento em dinheiro.** (Original sem grifos)

O direito à referida compensação foi ainda confirmado posteriormente pelo art. 2º e incisos da Lei nº 9.716. *In verbis*:

Art. 2º. Na hipótese em que a saída do produto industrializado for beneficiada com isenção em virtude de incentivo fiscal, o crédito do IPI poderá ser:  
I – utilizado para compensação com o incidente na saída de outros produtos industrializados pela mesma pessoa jurídica;  
II – objeto de pedido de restituição, em espécie, ou para compensação com outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas normas por elas expedidas.

É notável que o direito à compensação é concedido de forma ampla, sendo vedado à

Administração Tributária, sob o manto da função regulamentar, a expedição de normas tendentes a restringir esse direito.

Nesse contexto é que o Exmo. Sr. Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 21/97, regulamentando a utilização dos créditos incentivados nos seguintes termos:

Art. 3º. Poderão ser objeto de ressarcimento, sob a forma de compensação com débitos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, da mesma pessoa jurídica, relativos às operações no mercado interno, os créditos:

I – decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, inclusive os relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero, para os quais tenham sido assegurados a manutenção e utilização;

Art. 4º. **Poderão ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie**, os créditos mencionados nos incisos I e II do artigo anterior, que não tenham sido utilizados para compensação com débitos do mesmo imposto, relativos a operações de mercado interno.

Art. 5º. Poderão ser utilizados para **compensação com débitos de qualquer espécie, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF**, os créditos decorrentes das hipóteses mencionadas no art. 2º, nos incisos I e II do art. 3º e no art. 4º.

.....  
Art. 15º. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, **poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte**, inclusive se parcelado.

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito, formalizado por meio de formulário “Pedido de Compensação com Débito de Terceiros”, de que trata o Anexo IV.

(Original sem grifos)

Ressai clara a vontade do legislador em assegurar a utilização do crédito de forma integral e, na medida do possível, imediata. Estando a Instrução Normativa nº 21/97 em conformidade com o art. 179, do Decreto nº 2.637/98, é plenamente válida e eficaz para regular as formas de utilização do crédito.

Remarque-se que a competência outorgada por aqueles diplomas legais à autoridade administrativa foi para o fim específico de estabelecerem-se formas de utilização

complementares àquelas já previstas e não para restringir-se o direito de compensação. Essa competência esgotou-se na edição do ato normativo instituidor das formas alternativas de aproveitamento do crédito (IN/SRF 21/97).

Tão-somente mediante lei em sentido formal é que se poderia cogitar da supressão do direito de utilização dos créditos incentivados, jamais através de ato administrativo, que lhe é inferior na hierarquia legislativa.

### **3.11. Compensação como modalidade extintiva da obrigação tributária**

O que faz da compensação tributária uma modalidade extintiva da obrigação tributária é o fato de que o dever subjetivo do fisco (crédito tributário) e o dever jurídico do contribuinte (débito tributário) se extinguem porque reciprocamente anulados em razão da existência de um débito do fisco e um crédito do contribuinte.

O próprio Código Tributário Nacional (de forma implícita), ao estabelecer a distinção entre ‘obrigação tributária principal’ e ‘crédito tributário’, quer significar a obrigação tributária no estágio de lançamento, conforme os artigos 113, parágrafo 1º, e artigo 142. Por esta razão, a obrigação tributária decorrente do crédito (art. 39) ou lhe dá origem (art. 140) ou extingue-se juntamente com ele (art. 113, parágrafo 1º).

De acordo com o § 1º do art. 150 do mesmo diploma legal, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da homologação. Nesse sentido, o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/02), prescreve a necessidade de homologação para que se dê a extinção definitiva do crédito tributário pelo pagamento à ulterior homologação. A especificação do momento em que o crédito tributário é considerado extinto em razão da compensação é de relevante importância para o sujeito passivo, pelo fato de que, em razão dessa determinação, ter-se-á critério seguro para a

expedição ou não da certidão negativa de débito fiscal.

É por meio da “declaração de compensação” que o sujeito passivo instrumentaliza a compensação, cujo objetivo é a constituição dos débitos e créditos do sujeito declarante perante a Fazenda Pública. O momento da extinção da relação jurídico-tributária se dá com o ato da entrega da declaração de compensação. Nesse sentido, § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. § 4º. Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

Nas muitas vezes em que o pedido de compensação ainda esteja pendente de homologação por parte da Fazenda Pública, a compensação será considerada ocorrida, e o crédito tributário, declarado pelo sujeito passivo extinto. Diante dessa pendência de homologação, deve a autoridade fiscal, de forma imediata, reconhecer a extinção do crédito lançado e compensado, e, caso solicitado, expedir a certidão negativa de débito.

Apesar do art. 156 do Código Tributário Nacional referir-se à compensação como modalidade extintiva das obrigações tributárias, a sua integridade constitutivo-fenômeno nos impõe considerá-la uma forma de extinção da *relação de débito do fisco*. Há situações em que a compensação não extingue em sua totalidade determinada obrigação tributária, mas atua como instrumento capaz de empreender a extinção da correlata relação de débito do fisco. É o que ocorre nos casos em que o crédito do contribuinte é superior ao seu débito para com o fisco, então, neste caso, compensa-se o valor até o seu montante, havendo assim a compensação, mas não a extinção da obrigação. Nesta hipótese, pode o contribuinte valer-se da restituição do indébito tributário como forma de prevalecer seu direito de reaver o montante excedente.

Por certo, as alterações legislativas decorrentes da Lei nº 11.051/2004, não poderão

alcançar os procedimentos administrativos de compensação que, protocolados anteriormente a sua vigência, estejam subordinados às regras vigentes à época. Querer que o dispositivo legal atual discipline questões anteriormente asseguradas, como é o caso das compensações há muito realizadas, é promover a retroatividade dos efeitos das alterações procedidas pela Lei 11.051/2004, fato que contraria o próprio objetivo da norma, viola o princípio constitucional da garantia ao direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI) e afeta o princípio da segurança jurídica. Tais violações constitucionais causam perplexidades aos contribuintes frente à fixação de quais são as normas a serem aplicadas às situações jurídicas. Nesse sentido, cumpre transcrever os ensinamentos do Professor Roque Carrazza<sup>52</sup>:

O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade.

Nele impera a lei e, mais do que isto, a certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. (...).

A opção pela utilização de uma ou outra forma de extinção do crédito tributário, assim como no caso específico da compensação dos créditos a serem ofertados, decorre da necessidade de assegurar o princípio da segurança jurídica, a qual deve permanecer plena ao contribuinte através dos ditames legais existentes à época da tomada de decisões, sob pena de prejudicar e usurpar os direitos dos contribuintes e cidadãos. A segurança jurídica esvazia-se, gradativamente, ao passo em que se avança no campo das incertezas.

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*.

### **3.12. Da ilegalidade da IN/SRF nº 41/00 e do Direito o aproveitamento de créditos para a compensação com débitos de terceiro relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal**

Este tópico tem por objetivo demonstrar de forma clara e precisa a ilegalidade e a falta de fundamento de validade da Instrução Normativa nº 41, de 07 de abril de 2000, que impõe restrições ao direito de compensação tributária previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com alterações advindas da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

O cerne da questão está no fato de que o dispositivo legal em discussão impede uma das formas de utilização (ressarcimento) dos créditos em questão elencadas na IN/SRF nº 21/97, impossibilitando assim a realização do encontro de contas contra débitos do próprio contribuinte.

Com o objetivo de tornar defeso o aproveitamento de créditos para a compensação com débitos de terceiro relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, a Instrução Normativa 41/00, de forma ilegal, pretendeu revogar o artigo 15, *caput* e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº 21/97, o qual dispunha, expressamente, sobre tal modalidade de compensação. Veja-se:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, resolve:

Art. 1º. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com débitos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação referida neste artigo não se aplica aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal REFIS e do parcelamento alternativo instituído pela Medida Provisória nº 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, bem assim em relação aos pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Art. 2º. Fica revogado o art. 15, caput e parágrafos, da Instrução Normativa SRF 021, de 10 de março de 1997.

Art. 3º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Não pairam dúvidas de que a restrição/vedação imposta à transferência de créditos para terceiros, para fins de compensação com débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Receita Federal, mediante a revogação do artigo 15, da IN/SRF nº 21/97, a IN/SRF nº 41/00, constitui ato normativo INVÁLIDO, porque, apesar da própria Receita Federal no ano de 2000 ter vedado, por meio da IN SRF nº 41, a transferência de saldos remanescentes de créditos do contribuinte para terceiros, esta modificação não ocorreu de forma válida. Portanto, continua plenamente válida e em vigor a possibilidade do contribuinte proceder realizando as suas compensações de acordo com os ditames previstos na matriz legal da compensação tributária, qual seja, a Lei nº 9.430/96, art. 74, segundo o qual **não há qualquer forma de vedação à compensação tributária mediante transferência.**

Dessa forma, não está o intérprete (no caso o próprio Poder Legislativo) autorizado ou mesmo habilitado a fazer qualquer restrição onde o legislador não a fez, de modo que, se a Lei assegura e prevê direito do contribuinte à compensação tributária, esse direito estará sendo negado, se vedada a utilização do saldo remanescente dos créditos mediante transferência para terceiros.

Em momento algum, o legislador descuidou sobre o direito à compensação nem se preocupou em a possibilidade de compensação apenas com débitos próprios, o que tornaria inócuo o creditamento, na medida em que o detentor do crédito não tivesse suficientes operações com incidência do tributo para absorver o crédito respectivo, restando a impossibilidade de desaguar tais créditos. Nos termos do Supremo Tribunal Federal, estar-se-ia incorrendo no fato de que não cabe ao legislador “dar com uma das mãos e retirar com a outra”, e esta seria exatamente a situação caso estivesse o contribuinte impedindo de utilizar os seus créditos com débitos de terceiros, o que apenas confirmaria o fato de que de nada

adianta a concessão de determinado incentivo fiscal caso o contribuinte esteja impedido de usufruí-lo e esteja, assim, obrigado a acumular saldos credores dele decorrentes sem que lhe tenha sido proporcionada condição para desaguá-los.

O direito à compensação mesmo com débitos de terceiros é previsto na Instrução Normativa nº 21/97 de forma expressa e assegura tal transferência, não por outro argumento senão pelo fato de ser vedada aos Administradores, sob o manto da função regulamentar, a expedição de normas tendentes a restringir esse direito, tal como procedeu a Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa SRF nº 41/2000.

Ressalte-se que apenas mediante lei em sentido formal é que se poderia cogitar da supressão do direito de utilização dos créditos tributários atribuídos pela legislação; portanto, tal restrição jamais poderia ser imposta por ato administrativo, que é inferior na hierarquia. Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 41/00 corresponde a ato administrativo írrito, pois não pode atingir sob qualquer forma o crédito tributário e não exara nenhuma consequência ou restrições, uma vez que mero ato administrativo não tem o condão de modificar norma de direito público, editada com apoio em norma legal, a qual não faz qualquer restrição à compensação tributária.

Nesse sentido, os benefícios previstos na legislação de regência e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21/97 apenas serão úteis ao contribuinte na medida em que este puder utilizar os créditos aos quais tem direito em face de seus débitos. Então, sem esta possibilidade, estará o contribuinte impedido de beneficiar-se das demais formas de ressarcimento previstas por tais diplomas legais.

Veja-se a redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos **para quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.** (Original sem grifos)

Da redação do dispositivo legal acima transcrito, observe-se que o legislador não impõe restrições, e isso deveria significar que não poderia haver imposição de restrições por parte do intérprete. Assim, está correta a previsão da Secretaria da Receita Federal, que em norma própria, possibilitou a utilização de créditos a restituir ou a ressarcir para quitação de quaisquer tributos e contribuições (próprios e de terceiros) arrecadados por esse órgão da Administração Pública Federal (art. 15 da IN/SRF nº 21/97).

De acordo com o regramento emanado no art. 170 do Código Tributário Nacional e em consonância com o princípio da indisponibilidade pública, a introdução da compensação tributária em nosso ordenamento jurídico há de ser realizada por dispositivo próprio capacitado a garantir a defesa dos direitos assegurados aos indivíduos sujeitos a tal norma, sem que haja a possibilidade de alterações, reduções ou aniquilações por parte de instruções normativas oriundas do Poder Executivo. Aceitar ou mesmo possibilitar tais restrições, seria o mesmo que contrariar os regramentos constitucionais e violar o princípio da legalidade, principalmente o art. 5º, II da CF. Em defesa desses argumentos, cumpre registrar as palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>53</sup>:

Aliás, a Constituição, em seu art. 37, exige que a Administração Pública obedeça à lei, agindo sempre de modo mais Consentâneo com o interesse público.  
Da consequência, os atos por ela praticados, que violarem direitos subjetivos ou interesses legítimos das pessoas, podem ser reconduzidos aos limites da legalidade, seja de ofício, seja mediante provocação dos próprios interessados.  
Laboram em equívoco, pois, os que sustentam que o Chefe do Executivo pode terminar a obra da lei, regulamentando tudo que ela apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para anulá-los. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência. (Original sem grifos)

Corroborando do mesmo posicionamento, apontam Sacha Calmon Navarro Coelho e

---

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. “*Empréstimo Compulsório – Eletrobrás – Cessão de Créditos – Possibilidade Jurídica*”, p. 112.

Misabel Machado Derzi<sup>54</sup>:

Em 30 de março de 1999, contudo, o Secretário da Receita Federal baixou o Ato Declaratório nº 31, esclarecendo não se enquadrar nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação prevista na IN/SRF nº 21/97 o crédito-prêmio de IPI instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69. *Em seguida, em 7 de abril de 2000, foi publicada a Instrução Normativa nº 41, revogando o art. 15 da IN nº 21/97 e proibindo a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação de débitos de impostos e contribuições administrados pela SRF.* Enfim, a Receita Federal declara que não reembolsará o contribuinte, não o ressarcirá, muito menos admite que ele possa compensar ou transferir o crédito a terceiros para pagamento de tributos. *Pode um crédito legalmente concedido, tornar-se, por força de norma inferior, inócuo, ineficaz, inexistente, nulo? Evidentemente que não.*

*Regular não significa modificar, reduzir ou anular. Significa estabelecer os parâmetros, as condições formais, as garantias da Fazenda, as modalidades de pagamento do crédito.* Nunca porém impor limites materiais, que inviabilizam a sua realização, como fazem as instruções normativas do Fisco.

A limitação existente no texto original do art. 74 da Lei nº 9.430/96 refere-se apenas ao órgão arrecadador, Secretaria da Receita Federal, a qual estava vedada de compensar seus créditos com débitos do Instituto Nacional do Seguro Social. Contudo, quanto à restrição ou impedimento, de forma expressa, não há nada que impossibilite a realização da compensação de créditos próprios de determinado contribuinte contra débitos de outro contribuinte, desde que arrecadados pelo mesmo órgão, qual seja, a Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, veja-se o art. 49, *caput* da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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 ressarcimento, poderá utilizá-lo na *compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.* (Original sem grifos)

Conclui-se que a interpretação construída é no sentido da possibilidade do encontro de contas entre créditos próprios e débitos de outros contribuintes. Com isso também está de

---

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Machado. “Crédito-prêmio de IPI: Existência Jurídica e Utilização, p. 127.”

acordo a interpretação extensiva defendida por Tercio Sampaio Ferraz Jr.<sup>55</sup>:

Por fim, temos a própria *interpretação extensiva*. Há quem negue ser esta um procedimento integrador. A doutrina, porém, não é pacífica, já por causa do critério que a distingue da analogia. Assim, por exemplo, a literatura alemã, em sua maioria, tende a identificar o sentido textual da lei, como um limite para interpretação; a Suíça, ao contrário, admite que a ‘descoberta’ da *ratio legis* ainda é pura interpretação e não integração. Em conseqüência, para os alemães, o uso da analogia configura caso de integração, mas a interpretação extensiva do texto não o é ainda; para os suíços, e a analogia funda-se na *ratio legis*, não há porque falar-se em lacuna, nem em integração.

Contudo, *no caso de normas que contenham cláusulas gerais, conceitos valorativos ambíguos*, que os alemães vêem como inter-relação extensiva, eles falam de integração, pois aí, argumentam, cabe ao juiz uma apreciação soberana, desligada até de qualquer *ratio legis*, propositadamente ou não, indeterminada.

A admissão da interpretação extensiva como meio de integração depende, assim, da possibilidade de se caracterizar sua distinção em face da analogia e da introdução amplificadora. Em tese, discriminá-la parece simples. *Na interpretação extensiva, partimos de uma norma e a estendemos a casos que não estão compreendidos implicitamente em sua letra ou explicitamente em seu espírito.*

(...)

Já na interpretação extensiva, a decodificação parece mais presa à codificação que acompanha a norma. Por isso, por razões de controle do poder de violência simbólica do intérprete, esta parece mais aceitável. (Original sem grifos)

Considerando que os preceitos legais tributários podem ser interpretados de forma extensiva, a compensação tributária não pode ser estudada ou compreendida de forma literal, uma vez que, sendo uma forma extintiva do crédito tributário (art. 156, CTN), não corresponde a nenhuma das modalidades literais previstas no art. 111 do Código Tributário Nacional, muito menos a prevista no inciso I (suspensão ou exclusão do crédito tributário).

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A conclusão não poderia ser outra senão a de que a restrição imposta pelo legislador federal apenas alcançou a aplicabilidade de um direito anteriormente mais amplo; do

---

<sup>55</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Denominação*, p. 298.

contrário, não haveria que se cogitar ou mesmo justificar a alteração da redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Mesmo que não se reconheça a ilegalidade total da IN SRF nº 41/2000, o que se admite, apenas para formação de um raciocínio, ainda assim, é de se reconhecer sua aplicação apenas para os créditos apurados a partir de sua vigência, nunca para créditos passados, sob pena de aplicação retroativa de legislação oriunda da Receita Federal (respeito ao Princípio da Irretroatividade das normas).

## CONCLUSÕES

O direito como objeto cultural manifesta-se por meio de linguagem, mais precisamente, linguagem jurídica, que tanto pode significar a linguagem do direito positivo (linguagem prescritiva) como a linguagem da Ciência do Direito (linguagem descritiva). O direito positivo corresponde a um sistema, constituído por um conjunto formado por todas as normas jurídicas válidas em um determinado intervalo de tempo e espaço territorial, relacionadas entre si de forma sintática e semântica, segundo um princípio unificador.

As normas jurídicas são os juízos implicacionais (“se, então”) construídos na mente do intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo. Definem quais os conflitos intersubjetivos e condutas são relevantes à normatização, determinando ainda a sua licitude ou ilicitude por meio de linguagem prescritiva, que é composta por uma proposição antecedente (que descreve possível evento do mundo social) e outra proposição conseqüente de caráter relacional (na forma “dever-ser” neutro) algo que enseja, pelo seu descumprimento, uma sanção. A norma que estabelece a compensação tributária é constituída a partir da conjugação da norma da obrigação tributária e da norma da relação de débito do fisco responsável por definir o momento em que surge o fato relacional da compensação tributária.

As normas jurídicas são válidas ou não-válidas. A validade é uma relação de pertinência de uma norma em relação ao sistema do direito positivo, importa-se com a sua juridicidade e incidência que devem ocorrer de forma infalível irradiando seus efeitos jurídicos. No interior deste sistema, as normas jurídicas estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação e pela derivação, que se dá tanto no aspecto material (validade semântica) quanto no aspecto formal (validade sintática).

O fato jurídico tributário é o produto do relato, em uma norma jurídica individual e concreta, do evento em linguagem jurídica competente que o constitui, instalando assim a

obrigação tributária, que determina para o sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de dada prestação (tributo). O crédito tributário é o vínculo intrínseco à obrigação tributária e corresponde ao direito de exigir o cumprimento de determinada prestação (valor em moeda). O lançamento, no contexto da obrigação tributária, é dotado de força constitutiva que objetiva a formalização da pretensão do sujeito ativo, ou seja, o poder jurídico de criar o crédito tributário. A exigibilidade é atributo do crédito tributário decorrente de sua liquidez e certeza; contudo, este crédito também é dotado de garantias e privilégios, segundo os quais o primeiro assegura o direito de receber o crédito conferindo-lhe segurança e estabilidade, enquanto o segundo corresponde à ordem de pagamento em relação a outros credores.

Não é apenas o lançamento (ato privativo da Administração, praticado por agente competente) que constitui a obrigação tributária, mas também a norma jurídica individual e concreta produzida pelo particular: o autolancamento, mediante forma prevista em direito e sem que haja atuação da Administração, norma que serve como base para a cobrança da dívida, no caso de inadimplemento. O direito admite como linguagem competente para a constituição do crédito tributário pelo particular diversos documentos, entre eles a Declaração de Compensação, devidamente recepcionada pela Administração.

A compensação no Direito Tributário, diferentemente da compensação no Direito Privado, depende de lei específica e permissão da compensação por pessoa política titular da competência tributária. A principal diferença está na autorização decorrente do princípio da estrita reserva legal presente nas relações administrativa e tributária (conforme o art. 97 do CTN; o art. 5, inc. II; e o art. 50, inc. I, da Constituição Federal).

O direito à restituição possui previsão constitucional, garantido com fundamento no princípio da estrita legalidade, veiculado pelo artigo 150, I, da Lei Maior, vedando assim à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. E surge quando presentes: a obrigação tributária, o crédito do sujeito

passivo, lei autorizadora da compensação e o seu respectivo exercício pelo sujeito passivo. Nos casos de compensação, diversamente do previsto em lei, a autoridade responsável, de acordo com os limites legais, está autorizada a estipular condições e garantias peculiares. A compensação tributária de forma alguma corresponde a favor fiscal, pois se trata, sim, de instituto legalmente previsto e direito devidamente assegurado ao contribuinte. As restrições impostas pelo Fisco são por demais ilegais e infundadas, todas em desprezo às leis que autorizam benefícios e direitos dos contribuintes. O que torna a compensação tributária uma modalidade extintiva da obrigação tributária é o fato de que há a reciprocidade de anulação de um débito do fisco com um crédito do contribuinte.

Qualquer iniciativa de interpretar ou compreender a compensação tributária não pode, assim como os demais regramentos jurídicos do direito positivo, ser realizada de forma restritiva ou literal, o que causaria, não apenas aos contribuintes, mas também à própria Administração, sérios e graves prejuízos, uma vez que a compensação não corresponde a nenhuma das modalidades literais previstas no art. 111 do Código Tributário Nacional, muito menos a prevista no inciso I (suspensão ou exclusão do crédito tributário).

Desde que não haja vedação legal, a compensação de créditos tributários (débitos) pode ser efetuada com créditos do sujeito passivo relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passíveis de restituição ou ressarcimento. Esta unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária proporcionou a unificação de tais receitas e, assim, a compensação entre seus créditos previdenciários com seus débitos federais e vice-versa.

Nos tributos lançados por homologação, a compensação independe de prévio pedido, já que o contribuinte está por lei autorizado a exercer de forma imediata seus direitos compensatórios, que, diferentemente do que se entenda, correspondem a um ato de responsabilidade seu, sem que para tanto seja necessária a participação do ente administrativo,

o qual, caso discorde das informações apresentadas, possui respaldo legal para questionamento. Sempre que entender existentes créditos oponíveis ao Fisco, o contribuinte de forma autônoma, sem autorização prévia do Judiciário, pode proceder à compensação.

De acordo com a Lei nº 10.637, de 2002, e suas alterações posteriores, desde que não exista restrição legal, é plenamente possível a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passíveis de restituição ou ressarcimento. Nesse sentido, as limitações presentes no art. 170-A do Código Tributário Nacional devem ser afastadas por se referirem apenas a tributos objeto de contestação judicial.

No que diz respeito à transferência de créditos a terceiros, a autorização para apenas realizar a compensação com débitos do próprio contribuinte, ou apenas com tributos da mesma espécie, tornaria inócuo o mecanismo da compensação, pois bastaria que o detentor dos créditos não apresentasse suficientes operações com incidência do tributo para absorver o crédito respectivo. Com o objetivo de manter a compensação sem causar prejuízos a nenhuma das partes, seja contribuinte ou Administração, a Receita Federal do Brasil, por meio de legislação específica, autorizou a utilização do crédito para compensação no pagamento de outros tributos federais, ou nas formas indicadas por ato normativo de competência do Poder Executivo. Assim, restou autorizada a utilização de créditos a restituir ou a ressarcir para quitação de quaisquer tributos e contribuições (próprios e de terceiros) arrecadados por esse órgão da Administração Pública Federal (art. 15 da IN/SRF nº 21/97).

Demonstradas a ilegalidade e a falta de fundamento de validade da Instrução Normativa nº 41/00, que impõe restrições ao direito de compensação tributária presente no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com alterações advindas da Lei nº 10.637/02, resta comprovado que a Instrução Normativa nº 41/00 visava impedir uma das formas de utilização (ressarcimento) dos créditos presentes na IN/SRF nº 21/97, de forma a impossibilitar o

encontro de contas contra débitos do próprio contribuinte.

Com o objetivo de restringir o aproveitamento dos créditos tributários, principalmente no que se refere à transferência de créditos para compensação com débitos de terceiros, a Receita Federal do Brasil, de forma ilegal e inválida, através da Instrução Normativa nº 41/00, objetivou suprimir o artigo 15, *caput* e parágrafos, da Instrução Normativa SRF nº 21/97, que expressamente assegura tal modalidade de compensação sob o argumento de restar vedado (sob o manto da função regulamentar) à Administração expedir normas restritivas de direito, principalmente o direito à compensação, na forma como procedeu a Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa SRF nº 41/2000. Contudo, tal restrição não deve prevalecer, uma vez que resta assegurado ao contribuinte continuar a proceder de acordo com o determinado na Lei nº 9.430/96, mais precisamente em seu art. 74, o qual não prevê qualquer forma de vedação à compensação tributária mediante transferência. Não cabe ao intérprete autorizado ou habilitado interpretar a lei de forma restritiva, quando esta mesma lei lhe assegura o direito à compensação tributária, mesmo se na forma de transferência para terceiros.

Como conclusão geral deste trabalho, podemos, já desde seu título antever a inevitável confrontação entre o que determinado tipo de prática restritiva impõe aos contribuintes e a legislação que a permite com relação à compensação de créditos tributários.

Vimos, no decorrer de nossa análise, que não há fundamentação para determinados tipos de restrição e que as ameaças ao direito dos contribuintes caminham no sentido do desrespeito a princípios constitucionais como a isonomia e a irretroatividade do efeito das leis. Cremos que a segurança jurídica fica bastante comprometida quando o próprio Estado tem iniciativas para cercear direitos garantidos até mesmo pela Constituição Federal.

A análise repousou sobre a realidade brasileira relativa a um tipo de tratamento dado a um mecanismo referente a tributos. Procuramos demonstrar, por meio da teoria, da análise da

legislação e de pareceres de juristas em casos de jurisprudência já assentados, que há ilegalidade em restringir a compensação de créditos tributários, na praticamente totalidade dos casos.

Poderíamos ficar com a questão pendente, que decorre da insistência do Estado em promover a ilegalidade nessas tentativas de restringir direitos, que é a de se o Estado não deveria ser o primeiro a postular pelos direitos dos cidadãos e se ele deliberadamente ou por inépcia desconhece os deveres do Estado, entre os quais se inclui o respeito às leis. Essa questão é muito difícil de ser respondida, mas soa como corajosa quando formulada, porque há provavelmente o envolvimento da palavra mais utilizada quando se trata de formulação política da realidade: interesse. A análise do jogo de interesses que envolvem tais restrições escapa aos objetivos de um trabalho centrado na questão da legalidade, como é este, que se relaciona à Ciência do Direito, não propriamente à Sociologia ou à análise política. Fica a sugestão para futuros pesquisadores, embora compreendamos que se trata de um campo de muito mais difícil entendimento do que a constatação de que há ilegalidade.

Além desta, surge-nos outra proposta, que é a de verificar comparativamente com a realidade brasileira nessa questão de compensação de créditos como funciona o mesmo dispositivo, tanto na teoria (legislação regulamentada) quanto na prática (ações do Estado e dos contribuintes), em outros países.

Como tais propósitos fogem ao objetivo deste nosso trabalho, pensamos em propô-los a quem se dispuser a tratar deles. cremos que tais abordagens colaborarão para enriquecer ainda mais o debate sobre essa questão, que julgamos importante para o maior conhecimento da realidade de todos os cidadãos, que é a realidade tributária que vivemos.

Não podemos deixar, quanto ao que nos propomos, de enfatizar a necessidade de que os legisladores reafirmem seu propósito de simplificação da realidade tributária brasileira e de proposição de uma reforma tributária ampla e coerente com os propósitos maiores de um

Estado Democrático de Direito. Quanto ao Poder Executivo e ao Poder Judiciário, esperamos que, nessa questão da compensação de créditos tributários, atentem para eventuais possibilidades de desvios dos direitos legalmente assegurados aos contribuintes e promovam ações para respeitá-los. A vigilância da sociedade é importantíssima para a manutenção da segurança jurídica necessária a um Estado Democrático de Direito efetivamente constituído.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. (revista) São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. (ampliada e atualizada. 2 tiragem) São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, RT, 1996.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: ed. Forense, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001. p. 73.
- \_\_\_\_\_. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BUENO, José Antonio Pimenta. *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*. Brasília, Ministério da Justiça e Senado Federal/UnB, Brasília, 1958 e 1978.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. *“Empréstimo Compulsório – Eletrobrás – Cessão de Créditos – Possibilidade*

- Jurídica*". Revista de Direito Tributário n. 57, São Paulo: Dialética, junho de 2000, p. 112.
- \_\_\_\_\_. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 1. ed. São Paulo: Noeses Ltda, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito no Sistema Tributário Brasileiro*. 1998. (Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo).
- \_\_\_\_\_. *Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Machado Derzi: "Crédito-prêmio de IPI: Existência Jurídica e Utilização". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, São Paulo: Dialética, dezembro de 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro e Misabel Machado Derzi "Crédito-prêmio de IPI: Existência Jurídica e Utilização". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, São Paulo: Dialética, dezembro de 2002.
- CONRADO, Paulo César. *Compensação tributária: análise do art. 170-A do Código Tributário Nacional*. In *Revista de Direito Tributário* nº 85.

- COSTA, Alcides Jorge. *Compensação de Crédito*. In Revista de Direito Tributário 63/81.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CUNHA, Antonio Geraldo da. *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- DIAS, Roberto Moreira. *Compensação Tributária e a IN 41/2000*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 100, 2004.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 1995.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações*. 2. v. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- DORIA, A. de Sampaio. *Princípios Constitucionais*. São Paulo: Editora Ltda, 1926.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Compensação não declarada e lançamento de ofício*. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. Malheiros: São Paulo, 2008.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PANPLONA FILHO, Rodolfo. *Curso de Direito Civil*. Vol. II – Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12. ed. Atual. Humberto Teodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forenses, 1999.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Vol. II. São Paulo: Saraiva, 2004.

- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- \_\_\_\_\_. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. Malheiros Editores: São Paulo, 2009.
- HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. Dialética: São Paulo, 1997.
- KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Lucimar A. Coghi Anselmi, Fulvio Lubisco. Dialética, II. São Paulo: Ícone, 2007.
- KRAKOWIAK, Leo. *A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 68, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LARENZ, Karl. *Metodologia na ciência do direito*. Trad. José Lamego. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*, 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- \_\_\_\_\_. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 19, Decisões Judiciais e Tributação, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, pp. 101-103 – ([www.hugomachado.adv.br](http://www.hugomachado.adv.br)))
- MAIA, Mary Elbe de Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MALERBI, Diva. *A Cláusula Pétreia da Legalidade Tributária e o Instituto da Compensação*. In: Revista de Direito Tributário nº 62.
- MARQUES. Leonardo Nunes. *A compensação tributária e o novo art. 170-A do Código Tributário Nacional*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 75, 2001.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Ed.

- Forense, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*, 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. vol. I, § 43, n. 5. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações*. Vol. 4. Atual. Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva.
- MOREIRA, André Mendes. *Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal, evolução legislativa e modalidades*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 95, 2003.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação*. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.
- NETO, Nelson Monteiro. *Problemas da Repetição do Indébito*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 104, 2004.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. atual., São Paulo, Saraiva, 1999.
- PEREIRA, Cáo Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. 2, 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976.

- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites da Interpretação das Normas Tributárias*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.
- PRECEDENTE, o Finsocial indevidamente pagos até 1/04/92, dies a quo da eficácia da Lei Complementar nº 7 70/90, instituidora da Cofins (os indébitos correspondem à majoração inconstitucional da alíquota originária da extinta exação, que era de 0,5%, nos termos do declarado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 150.764-1/PE)
- ROBLES, MORCHON, Gregório. *Teoria del Derecho (fundamentos da teoria comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1988, p. 113, texto citado em CARVALHO, Paulo de Barros, Texto Inédito – Teoria do Ordenamento Jurídico, p, 135.
- ROCHA, Sergio André. *Constituição o crédito tributário pelo contribuinte*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 151, 2008.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Eudeba. Buenos Aires, 1963.
- SANTI, Eurico Marcos de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Compensação e restituição de ‘tributos’ “. Repertório IOB de jurisprudência*. São Paulo, IOB, 1ª quinzena de fevereiro de 1996, n. 3/96, p. 68-71.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 1999.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação declarada e não homologada e o direito à obtenção da Certidão negativa de débito*. In. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 132, 2006.
- VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. v. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo:

- Max Limonad, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Norma Jurídica – Proposição Jurídica*. Revista de Direito Público. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 61, 1982.
- XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ZAVASCKI, Teori. Trecho do voto do Ministro Zavascki, no julgamento do EREsp 488.992/MG, publicado no DJ de 07/06/2004.
- \_\_\_\_\_. *Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação*. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Compensação Tributária*. São Paulo: MP, 2008.