® BuscaLegis.ccj.ufsc.br

Uma palavra sobre compensação no Código Tributário Nacional

Carlos Dalmiro Silva Soares *(*) escreve mensalmente neste espaço. Encaminhe sugestões para esta coluna diretamente ao* ***autor****.*

Uma palavra sobre...

Compensação no Código Tributário Nacional

Inicialmente, cumpre mencionar que, numa conceituação geral, compensação é o encontro de contas entre titulares recíprocos de débitos e créditos, de modo que as respectivas obrigações extinguem-se até o limite de equivalência desses débitos e créditos. Poderíamos dizer, em outros termos, que, em se tratando deste instituto, cada qual é credor e devedor para com o outro na relação obrigacional.

O Código Comercial Brasileiro, Lei n.° 556, de 20 de junho de 1850, contém preceito acerca do instituto em seu artigo 439:

> "Se um comerciante é obrigado por outro por certas quantia em 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 dívida uma com a outra, em tanto quanto ambas concorrem."

O Código Civil Brasileiro, por sua vez, não diferencia fundamentalmente do dispositivo acima, tendo porém Clóvis Bevilácqua contribuído decisivamente para o aperfeiçoamento do tratamento legal dispensado pelo legislador de 1918 ao instituto da compensação.

Ao nos debruçarmos na análise do instituto jurídico *sub examem* na seara pública, concluímos que o princípio dominante no Direito Brasileiro é o da inadmissibilidade da compensação entre a obrigação de recolher rendas ou receitas públicas com o direito creditório contra a Fazenda Pública. Assim se posta

o artigo 1.107, do Código Civil, e o artigo 54, da Lei n.º 4.320/64, que institui normas gerais de Direito Financeiro.

É certo que o Código Tributário Nacional possibilita a compensação em seu artigo 156, II, porém o artigo 170 prevê que a lei que autorizar a compensação com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública deve estabelecer as condições e estipular as respectivas garantias.

Desta feita, diferentemente do que acontece na lei civil onde a compensação poderá ser imposta à força, no direito tributário isto depende de **lei**.

Dando cumprimento ao que dispõe o CTN, a Lei n.° 8.383, de 30 de dezembro de 1991, estabelece:

> "Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.
> § 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.
> § 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.
> § 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR."

A Lei n.° 9.069, 29 de junho de 1995, por sua vez estatui:

> "Art. 37. No caso de tributos, contribuições e outros débitos para com a Fazenda Nacional, pagos indevidamente, dentro do prazo previsto no art. 36 desta Lei, a compensação ou restituição será efetuada com base na variação da UFIR calculada a partir do mês seguinte ao do pagamento."

A respeito do caráter de excepcionalidade da compensação no Direito Tributário, o saudoso Aliomar Baleeiro ensina-nos com seu costumeiro brilhantismo, *verbis*:

> "No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público.
> Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando a conveniência e oportunidade de aceitar ou recusar o encontro de débitos" (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1971, p. 509).

No mesmo sentido o magistério de Bernardo Ribeiro de Morais:

> "Portanto, o crédito tributário pode extinguir-se por compensação, desde que a lei do poder tributante assim o admita. Diante da expressão utilizada em lei ("a lei estipula as condições"), estamos diante de ato administrativo de competência vinculada, onde os requisitos e condições da lei devem ser obedecidos.
> As legislações modernas consagram três sistemas de compensação, a saber:
> a) compensação legal, em que a compensação produz efeitos apenas de força da lei;
> b) compensação judicial, em que a compensação não se realiza de pleno direito, mas apenas via judicial;
> c) compensação por declaração, que diverge das outras duas. O ordenamento tributário adotou, conforme vemos, o sistema da compensação legal, embora exigindo um ato declaratório por parte da autoridade administrativa.
> Assim, em princípio, nenhuma pessoa pode liberar-se da obrigação tributária invocando a compensação, com determinado crédito pecuniário que tenha contra o sujeito ativo tributário. Não teria mesmo sentido o contribuinte deixar de pagar o ICM ou o IR, em razão de o Estado-Membro ou a União lhe dever a mesma importância em decorrência de vendas de mercadorias que o contribuinte tenha feito para o Estado ou a União. Todavia, não rara vezes, a lei tributária do poder tributante admite a compensação. Haverá, então, um encontro de contas entre o sujeito passivo e o sujeito ativo tributário, com a extinção do crédito tributário, parcial ou totalmente. O contribuinte, no caso, possui contra a Fazenda Pública um crédito derivado de outra relação jurídica, com a qual solve o seu débito tributário.
> Essa compensação não se opera automaticamente, sendo necessária, para tal, a participação da autoridade administrativa. O crédito do contribuinte deve ser reconhecido pela administração. O contribuinte, por sua própria decisão, não pode realizar a compensação" (Compêndio de Direito Tributário, Forense, RJ, 1987, p. 621 e seguinte).

Deles não discrepa Carlos Valter do Nascimento:

> "Conquanto não se trata de instituto peculiar ao campo da legislação tributária, esta consagra a compensação, disciplinando-a de modo diferenciado da norma privada. Assim, assegura que a autoridade administrativa pode, mas somente mediante a outorga legal, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública" (Crédito Tributário, Forense, RJ, 1986, p. 28).

Corrobora esse entendimento o *decisum* da 1ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa se transcreve:

> “Tributário - Contribuição do Finsocial - Compensação de valores devidos nos exercícios posteriores - Requisito. A compensação da contribuição para o Finsocial paga indevidamente, depende do reconhecimento judicial da inconstitucionalidade caso a caso, não servindo de títulos para esse efeito os precedentes judiciais que incidentalmente deixaram de aplicar o art. 9° da Lei n.° 7.689, de 1988, ordem concedida” (Gazeta Mercantil, de 3 e 5 de julho de 1993, p. 39).

O relator do focalizado acórdão, Juiz Ari Pargendler, escreveu em suas razões:

> “O crédito, enquanto não reconhecido pela administração, só poderá ser compensado por efeito de sentença.”

O Superior Tribunal de Justiça decidiu por maioria de votos em Embargos de Divergência, em sede de Recurso Especial, que:

> "**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, do fato gerador, para a respectiva homologação CTN, art. 150, parágrafo. 4°); 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" (material colhido na Internet, Revista Teia Jurídica, em http://www.teiajurídica.com/res78301.htm; julgamento ocorrido em 11 de dezembro de 1996).

O Ministro Relator, Ari Pargendler, em seu voto que foi acompanhado pela maioria dos Ministros, considerou que a:

> "Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins foi criada em substituição à Contribuição para o Finsocial, com as mesmas características desta. Ambas são da mesma espécie tributária nos termos do artigo 66 da Lei n. 8.383, de 1991. Agora, essa conclusão não vale para a Contribuição Social sobre o Lucro (outro fato gerador), para as Contribuições Previdenciárias (fato gerador diverso), para a Contribuição para o Pis (destinação diferente) e, muito menos, para os impostos".

Segue dizendo o Relator:

> "A compensação, nos tributos lançados por homologação, independe de pedido à Receita Federal. A lei não prevê esse procedimento, que de resto sujeitaria o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos enquanto a Administração não se manifestasse a respeito. A correção monetária do

indébito se dá a partir do recolhimento indevido. A limitação da atualização do crédito frustaria as finalidades da compensação."

O plenário do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por sua vez, dirimiu as dúvidas conquanto aos processos que buscavam a mesma compensação:

> "Embargos Infringentes. Finsocial. Cofins e PIS. Compensação - Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais o contribuinte poderá efetuar a compensação desses valores com débitos referentes a contribuições da mesma espécie (§1º do art. 66 da Lei 8.383/912). - Tributos da mesma espécie são aqueles cuja receita tem a mesma destinação orçamentária, como é o caso do Finsocial, Cofins e PIS. - Precedentes desta corte (Embargos Infringentes na AC n.º 87.509-AL - 96.05.14772-6 - Embargante: Fazenda Nacional, Embargado: A. G. Melo Alumínios Ltda. Advogado: Cícero Americano da Silva, Relator: Juiz José Maria Lucena, DJU de 31.1.97, p. 3963).

O Douto Marco Aurélio Bicalho de Abreu Chagas, em matéria publicada na Internet, observa:

> "Assim, do ponto de vista prático, essa decisão possibilita que as empresas contribuintes que têm crédito do extinto FINSOCIAL possam compensá-lo com a COFINS, registrando "na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda", sem consulta prévia ao órgão fiscal.
> Na prática, a referida decisão também contempla o mandado de segurança como o remédio adequado e eficaz para se ver reconhecido o direito líquido e certo de se compensar o FINSOCIAL com a COFINS, fugindo, dessa forma, do malfadado precatório, concluindo o Relator que: "não há, no âmbito privado, instrumento tão eficaz quanto é o mandado de segurança na defesa das pessoas contra o Estado; por outro lado, não há justiça contra o Estado, quando se trata de obrigá-lo a cumprir as condenações judiciais em dinheiro, tamanha a ineficácia do regime de precatório".
> Desse modo, as Empresas contribuintes que pagaram indevidamente o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5% (meio por cento), respeitado o prazo prescricional de cinco anos, poderão compensar, sob sua exclusiva responsabilidade, esse crédito com a COFINS, bastando que em sua escrita promova a compensação, feita no âmbito do lançamento por homologação, como autorizada pelo art. 66 da Lei n. 8.383/91, sujeitando-se, em decorrência disso, à homologação feita pela autoridade da Administração Tributária, que tem para tanto o prazo de cinco anos (CTN, art. 150, § 4º). Durante esse prazo, se o contribuinte for fiscalizado e do exame de seus livros ou documentos, o Fisco entender indevida a compensação feita, promoverá o lançamento de ofício, no todo ou em parte.
> Por outro lado, se o contribuinte, antes ou depois do advento da Lei n. 8.383/91, promoveu ação para obter a restituição do tributo, que pagou

indevidamente, e esta foi julgada procedente, pode, na oportunidade da execução, comunicar ao Juiz do feito que optou pela compensação".

Digno de consignação o seguinte arresto:

"**Mandado de segurança - Embargos de declaração - Contribuição social sobre o lucro - Compensação de prejuízos acumulados - Omissão - Embargos providos - Decisão mantida** - 1. Ocorrência de equívoco no enfoque da questão, portanto, não obstante vise a impetrante, através do presente mandamus, compensar os prejuízos fiscais auferidos nos períodos-base de 1990 e 1991 com futuras apurações da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (fls. 07 dos autos), o eg. Plenário deste Tribunal decidiu a matéria como se se tratasse de compensação do que fora pago, a título de contribuição social sobre o lucro, no ano de 1988, com tributos da mesma espécie. 2. Em se conceituando lucro como acréscimo patrimonial, a não dedução de prejuízos anteriores no lucro, base de cálculo da contribuição social, implica na diminuição do patrimônio da empresa e faz incidir a exação sobre o que lucro não é, pelo que viola o art. 195, I, da Constituição Federal. 3. Também ilegal é o art. 9º, da Instituição Normativa 198/88, ao proibir a compensação de prejuízos de 198/88, ao proibir a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, no cálculo do lucro, base de cálculo da contribuição social, para o período-base seguinte, uma vez que a Lei 7.689/88 não faz tal restrição, a Lei das Sociedades Anônimas prevê a dedução dos prejuízos no lucro, bem como a Lei n.º 7.713/88, no seu art. 35. 4. Embargos providos. Sentença concessiva da segurança mantida (TRF 5ª R. - EDd no MS 48.192 - PE - TP - Rel. Juiz Araken Mariz - DJU 28.06.96).

Fácil concluirmos que o rigor legal inicial em sede de compensação em matéria de tributos começa a ser aplainada entre nós - passamos da total inadmissibilidade do instituto para uma utilização relativa. Trata-se de medida salutar, vez que a penosa senda da repetição de indébito tributário é um verdadeiro apenamento para o bom pagador que deve atirar-se, sendo diverso o entendimento, numa aventura penosa e longa para obter as quantias creditadas indevidamente em favor da Fazenda Pública. Certo que o instituto não deve afastar-se dos ditames legais ao ponto de admitir-se compensações de créditos de naturezas diversas, mas chegar ao ponto de inadmitir peremptoriamente a compensação de quaisquer tributos estará se trilhando caminho deveras tortuoso. Nos parece, desta feita muito bem postada o seguinte *decisum*:

"**Mandado de segurança contra ato judicial - Liminar negada em ação cautelar - Imunidade - Compensação de tributos** - 1. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, por se referir apenas a impostos, não pode ser validamente invocada para considerar-se indevida contribuição social, tributo de natureza diversa, especialmente em provimento liminar. 2. Outrossim, descabe pretender-se compensação do

que se alega ter sido recolhido a maior a título de Finsocial com débitos relativos ao imposto de renda, à luz do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, que só admite compensação do que se alega ter sido recolhido a maior a título de Finsocial com débitos relativos ao imposto de renda, à luz do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, que só admite compensação de tributos da mesma espécie. Além do mais, não há prova de liquidez e certeza dos créditos alegados, nos termos do art. 170 do CTN. Descabida a autorização de compensação em sede liminar. 3. Segurança denegada, cassada a liminar" (TRF 3ª R. - MS 145.006 - SP - 2ª S. - Relª Juíza Annamaria Pimentel - DJU 28.08.96).

(*) **Carlos Dalmiro Silva Soares** *é Procurador do Estado em Santa Catarina, Professor de Direito Administrativo, Tributário e Constitucional na UniSul e no Centro de Ensino da Polícia Militar de Santa Catarina, Especialista em Direito e Administração Pública e Doutorando em Direito pela* Universidade do Museo Social Argentino*. Também é Editor da home-page do* **Professor Soares** *. E-mail:* **cdss@professorsoares.adv.br**

SOARES, Carlos Dalmiro Silva. *Uma palavra sobre compensação no Código Tributário Nacional.* Disponível em: < http://www.professorsoares.adv.br/tributo2.htm>
Acesso em: 19.jun.2006.