

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

**A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA
E O MANDADO DE SEGURANÇA**



EDITORA JURID VELLENICH LTDA.
R.Dr. Gabriel Pizza, 462 (sede própria)
CEP 02036-011-Caixa Postal 12.300-São Paulo-SP
TEL: (011) 950-9088 - FAX:(011) 950-8223

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade mensal, a partir de Janeiro/88 (vol. n. 48).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 368 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).

Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).

Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).

Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).

Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).

Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).

Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Bil- Boletim Informativo de Legislação Federal e Jurisprudência (quinzenal).
- Bil Especial - ocasionalmente.
- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O MANDADO DE SEGURANÇA

Hugo de Brito Machado

(Juiz do Tribunal Federal da 5ª Região.
Professor Titular de Direito Tributário da UFC)

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O Direito à Compensação. 3. Compensação e Lançamento. 4. Compensação e Medida Liminar em Mandado de Segurança. 4.1. O Cabimento do Mandado de Segurança. 4.2. Os Pressupostos para o Deferimento da Liminar. 4.3. A Formulação do Pedido. 5. Compensação e Ação Ordinária.

1. Introdução

A compensação de crédito tributário, nos termos do art. 170, do CTN não vinha sendo ordinariamente praticada em face de lei ordinária que a regule e por absoluto desinteresse da Administração. Com o advento da Lei n. 8.383/91, que em seu art. 66 cuidou da compensação de tributos pagos indevidamente, o tema passou a despertar grande interesse para os contribuintes.

Não tardaram, porém, as restrições estabelecidas em ato normativo infralegal pelas autoridades da Administração Tributária, e o contribuinte, diante de tais restrições, tem procurado o Judiciário para ter garantido o seu direito à compensação dos valores pagos indevidamente a título de tributo.

Talvez por confundirem a compensação a que se reporta o Código Tributário Nacional, com aquela autorizada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91, e por desatenção à figura do lançamento tributário, muitos Juízes deixam de assegurar o direito à compensação de tributos pagos indevidamente, ao argumento de que a mesma pressupõe a liquidez e certeza dos créditos a serem compensados, sendo impossível ao Judiciário conceder liminar para que o contribuinte realize a

compensação de forma unilateral (1). Mas a culpa pela inadequada solução da questão cabe especialmente aos advogados, que não a têm colocado em seus devidos termos.

Realmente, em vários casos dos quais temos conhecimento, o contribuinte impetra mandado de segurança, ou promove ação ordinária, sem demonstrar com clareza o objeto da lide. Ou, o que é pior, formulando a pretensão de modo inteiramente inadequado.

2. O Direito à Compensação

Segundo o Código Tributário Nacional “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”. (Art. 170). Não decorre, portanto, do Código, um direito à compensação.

Por outro lado, cuida o Código de compensação de créditos tributários, com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo de lançamento; e do outro, um crédito que o sujeito passivo daquela relação tributária tem junto a um devedor qualquer, que pode ser a própria Fazenda ou terceiro. Por isto mesmo o titular desse crédito está, em princípio, obrigado a comprovar sua titularidade, assim como a liquidez do crédito.

Na Lei n. 8.383/91, a compensação autorizada é apenas de créditos do contribuinte, ou responsável tributário, contra a Fazenda Pública, decorrentes de pagamento indevido de tributos ou contribuições federais, com tributo da mesma espécie, relativo a períodos subsequentes. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário já constituído, posto que relativo a período futuro; e do outro, um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência de pagamento indevido de tributo. Não exige a lei que se trate de crédito líquido e certo, posto que, limitando o direito à compensação aos valores concernentes a tributo pago indevidamente, tem

(1) TRF da 3ª R, 2ª Seção, unânime, Ag. Reg. em Mandado de Segurança n. 13.893-SP, Rel. Juiz Roberto Haddad, Boletim n. 11/93, p. 59.

como suficiente o reconhecimento de que realmente era indevido o tributo.

A compensação a que alude o art. 170, do CTN, pressupõe a existência de crédito tributário. Pressupõe, em outras palavras, lançamento já consumado. Já a compensação a que alude o art. 66, da Lei n. 8.383/91, diversamente, pressupõe tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi feito, e cujo fato gerador pode até nem ter ainda ocorrido. Para a compreensão da diferença entre uma situação e a outra é de grande importância o lançamento tributário.

3. Compensação e Lançamento

Como é sabido, existem três modalidades de lançamento tributário, a saber: por declaração, por homologação e de ofício. Em qualquer de suas modalidades, o lançamento é, nos termos do art. 142, do CTN, um procedimento privativo da autoridade administrativa.

No lançamento por declaração, o contribuinte oferece à autoridade informações quanto ao fato gerador do tributo e aguarda a notificação para fazer o respectivo pagamento. No lançamento por homologação, o contribuinte também oferece à autoridade as informações quanto ao fato gerador do tributo, mas apura o valor respectivo e efetua desde logo o pagamento, completando-se o lançamento com a homologação feita pela autoridade administrativa. No lançamento de ofício, a apuração do valor do tributo é feita pela autoridade administrativa, por sua iniciativa, e notifica o contribuinte para o respectivo pagamento.

Embora o lançamento seja sempre uma atividade administrativa, no lançamento por homologação ao contribuinte cabe a prática de todos os atos materiais de determinação do valor do tributo, praticando a autoridade administrativa apenas a homologação dessa atividade, sendo certo que tal homologação, na prática, ocorre sempre de forma tácita, como admitida pelo § 4º, do art. 150, do CTN. De fato, o lançamento por homologação é feito pelo contribuinte. Seu ingresso no mundo jurídico, porém, depende da homologação. Em outras palavras, os atos praticados pelo contribuinte, para determinar o valor do tributo, ganham a significação jurídica de lançamento com a homologação, expressa ou tácita.

Conclui-se, portanto, que a compensação autorizada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91, diz respeito especialmente aos casos de lançamento por homologação, visto como aquele dispositivo diz que “o

contribuinte poderá efetuar a compensação”, deixando claro que a compensação deve ser praticada pelo contribuinte, porque é atribuição deste e não da autoridade administrativa.

4. *Compensação e Mandado de Segurança*

4.1. *O Cabimento do Mandado de Segurança*

Como a lei atribui ao contribuinte o direito de fazer a compensação, pode esta dar-se independentemente de qualquer procedimento judicial. Ocorre que em atos normativos infralegais foram colocadas pela Administração algumas restrições tanto ao próprio direito à compensação, como ao modo de exercitá-lo. Assim, se o contribuinte está diante de uma situação em que incidem tais restrições, terá justo receio de vir a ter não homologado o lançamento que venha a fazer, efetuando a questionada compensação. Além disto, em certos casos a Administração questiona o entendimento do contribuinte sobre o haver sido indevido o pagamento do tributo que este pretende compensar.

Por tais razões, é justo o receio do contribuinte de vir a ser contra ele intentada ação fiscal, e em certos casos até ação penal por apropriação indébita (2). Constatado o não recolhimento do tributo, decorrente da compensação feita pelo contribuinte, a autoridade administrativa passa a considerá-lo em débito, recusando o fornecimento da certidão negativa, promove ação fiscal contra ele e, em certos casos, remete peças do procedimento administrativo ao Ministério Público, para a propositura de ação penal contra dirigentes e administradores da pessoa jurídica, quando é o caso de IPI, ou de contribuições de seguridade social.

Em tais situações geralmente não se estabelece qualquer controvérsia quanto aos fatos. Pretende a autoridade administrativa, simplesmente, fazer valer as restrições constantes de atos normativos inferiores. E o contribuinte sustenta serem ilegais tais restrições.

Cabível, pois, o mandado de segurança, posto que as questões em disputa, nesses casos, são exclusivamente de direito. Não se questiona a expressão quantitativa do tributo. As quantias, em moeda, não ensejam controvérsia alguma. Gira esta em torno, exclusivamente,

(2) Manifestamos, já, o entendimento de que a capitulação da conduta de deixar de recolher tributo, inclusive contribuições dos empregados à Previdência Social, como apropriação indébita, é inconstitucional, porque viola a norma que proíbe a prisão por dívida. (Apropriação Indébita e Dívida de Tributo, em Repertório IOB de Jurisprudência, n. 12/94, texto n. 3/9764).

de saber, por exemplo, se pode o contribuinte fazer a compensação independentemente de autorização prévia da Administração, ou se determinado tributo pago indevidamente pode ser compensado com determinado outro tributo, por serem de espécies diversas. Enfim, as controvérsias não envolvem fatos.

4.2. A Medida Liminar

Como é sabido, para o deferimento de medida liminar devem estar presentes o perigo da demora, e a aparência do bom direito.

Embora persistam algumas vezes discordantes, predomina nos tribunais o entendimento segundo o qual a possibilidade de exigência de tributo indevido, com os constrangimentos daí decorrentes, configura o perigo da demora. Além disto, a possibilidade de instauração de ação penal contra o contribuinte, ou em se tratando de pessoa jurídica contra os dirigentes desta, configura, sem sombra de dúvida, constrangimento capaz de justificar, sobradamente, o deferimento de medida liminar.

Quanto a aparência do bom direito, tem-se de examinar se é fundada a alegação do impetrante no sentido de ter sido indevido o pagamento do tributo cujo valor pretende compensar. Se existem precedentes, especialmente se já há manifestação do Supremo Tribunal Federal a favor do contribuinte, quanto a essa questão, como aconteceu no caso do Finsocial, ao da contribuição sobre a remuneração de autônomos e dirigentes de empresas, por exemplo, estará presente também este requisito para o deferimento da liminar. De todo modo, tais precedentes não são indispensáveis, podendo ocorrer a aparência do bom direito mesmo que se trate de caso ainda não submetido ao Judiciário.

Há quem entenda indevido o deferimento de medida liminar, para autorizar a compensação, porque esta seria plenamente satisfativa. Sendo a compensação uma forma de extinção do crédito tributário, uma vez efetuada estaria extinto o crédito tributário, e criada uma situação irreversível. O argumento, porém, é de validade apenas aparente, a compensação autorizada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91, não extingue o crédito tributário, ou o extingue sob condição resolutória de ulterior homologação. E ainda porque a extinção definitiva, se ocorresse, não criaria situação irreversível.

Realmente, a compensação autorizada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91, não é suficiente para extinguir o crédito tributário porque

se faz em momento anterior à sua constituição. É ato do contribuinte, encartado no procedimento de lançamento, que somente se completa com a homologação, que é ato da autoridade administrativa. Essa compensação, feita pelo contribuinte, tem a mesma natureza do pagamento antecipado, que, segundo expressa disposição do Código Tributário Nacional, extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, § 1º). “Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício” (3). Aliás, extinção do crédito, a rigor, somente acontece com a homologação do lançamento, porque não se pode extinguir o que ainda não existe, e o crédito é constituído pelo lançamento, e este só ganha existência jurídica com a homologação.

A compensação que, nos termos do art. 156, inc. II, do CTN, extingue o crédito, é aquela prevista no art. 170, do mesmo Código, coisa diversa, como já demonstrado, que pressupõe a existência de crédito tributário.

Por outro lado, ainda que a compensação extinguisse em definitivo o crédito tributário, não se poderia considerar plenamente satisfativa a medida liminar que a autorizasse. Aliás, satisfativos são, em princípio, todos os provimentos judiciais, pois atendem pedidos de uma, ou de outra parte. A liminar que não deve ser concedida é aquela que cria situação irreversível, e como tal não se pode considerar a mera extinção de uma relação jurídica.

As situações irreversíveis são aquelas constituídas por fatos consumados. O que torna a situação irreversível é o ingrediente fático, não o ingrediente jurídico normativo, porque o fato é que em certos casos não pode ser desfeito. Não se pode considerar irreversível a situação na qual o elemento constitutivo essencial é meramente normativo. A extinção do crédito tributário, como a extinção de uma relação jurídica qualquer, não tem, em princípio, conteúdo factual nenhum. É puro efeito jurídico, cujo desfazimento depende exclusivamente de outro provimento judicial.

No próprio mandado de segurança em que foi concedida a medida liminar, se a final o Juiz restar convencido de que inexistia o direito à compensação, e por isto denegar a segurança, poderá ser, com a sentença denegatória, restabelecido o crédito tributário correspondente.

Quando o Juiz concede medida liminar, em mandado de segurança em que o contribuinte pretende, por exemplo, ter assegurado o

(3) Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 521.

seu direito à compensação do que indevidamente pagou a título de FINSOCIAL, com o que deve pagar a título de COFINS, está dizendo apenas que a Fazenda Nacional não poderá molestar aquele contribuinte na tentativa de fazer prevalecerem as restrições que estabeleceu em normas infralegais, até que, na sentença definitiva, fique decidido se tais restrições são, ou não, juridicamente válidas.

4.3. A Formulação do Pedido

A formulação inadequada dos pedidos de mandado de segurança responde, em grande parte, pelo tratamento incorreto que a questão tem recebido do Poder Judiciário.

O impetrante deve pedir o mandado de segurança, não para autorizar a compensação, que esta é ato do contribuinte, já de forma inequívoca autorizado pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91. Deve pedir mandado de segurança para impedir a exigência do tributo que, em face da compensação, deixou ou vai deixar de pagar. Deve esclarecer que se trata de tributo cujo lançamento se faz por homologação, e que tem justo receio de que a autoridade impetrada tentará impor as restrições constantes de normas infralegais, desprovidas de validade jurídica, resultando daí o cabimento da impetração.

O fundamento do pedido de mandado de segurança deve ser a existência do direito à compensação, o qual resulta: a) da norma albergada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/91; e b) de haver sido indevido o pagamento de um tributo, cujo valor se pretende compensar. Se no caso a citada norma é aplicável, e se ocorreu realmente pagamento indevido, o direito à compensação é indubitoso.

O deferimento da segurança impetrada nestes termos será, certamente, o reconhecimento judicial da existência do direito à compensação. Como de resto, em qualquer caso, o deferimento de qualquer mandado de segurança tem como fundamento a declaração de um direito.

Ao formular o pedido de medida liminar, deve o impetrante indicar os fatos e circunstâncias dos quais decorre o perigo da demora, e explicar por que tem como presente, também, a aparência do bom direito. Especialmente no que concerne ao primeiro desses dois requisitos, cada caso pode ter peculiaridades que devem ser ressaltadas. Uma empresa que necessita freqüentemente de certidões negativas, por exemplo, pode alegar que a recusa no fornecimento de tais

certidões produz prejuízos irreparáveis, que configuram de forma inequívoca o perigo da demora.

5. Compensação e Ação Ordinária

Há quem sustente que o direito à compensação deve ser pleiteado em ação ordinária. O contribuinte teria de produzir a prova, mediante perícia contábil, de todos os fatos que compõem o procedimento de determinação do crédito tributário.

Poderia, querendo, pedir medida cautelar, na qual produziria tal prova. O perito faria o levantamento de todos os fatos, elaboraria o seu laudo, e uma vez concedida a cautelar estaria o contribuinte autorizado a fazer a compensação. Com a sentença definitiva na ação principal correspondente, dando pela procedência do pedido, estaria extinto o crédito tributário.

Tal procedimento coloca o Juiz como autoridade lançadora, o que não é compatível com o Código Tributário Nacional, que afirma ser o lançamento privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142). O Juiz estaria se valendo do perito para fazer um verdadeiro acerto tributário.

Mesmo que se admita a validade jurídica do citado procedimento, não se pode deixar de qualificá-lo como a arte de complicar as coisas simples. Não havendo controvérsia quanto aos fatos, evidentemente não há razão para a produção de prova pericial.

Nas pendências entre o fisco e o contribuinte, em torno do direito à compensação de que trata o art. 66, da Lei n. 8.383/91, em princípio não são colocadas questões de fato. Em nenhuma das inúmeras ações que temos apreciado foi colocada uma única questão de fato. As questões colocadas a julgamento são, todas elas, exclusivamente de direito, e muitas não passam de questões processuais, apoiadas em formalismo arcaico, a esconder o propósito de injustificável resistência à pretensão da parte contrária.

Se a Fazenda Pública constatar, nos dados que lhe forneceu o contribuinte que praticou a compensação, algum fato cuja existência, ou cuja dimensão econômica, possa ensejar controvérsia, adotará o procedimento cabível, vale dizer, lavrará o auto de infração, que poderá ser impugnado na via administrativa, ou atacado desde logo mediante ação anulatória.

Ao lavrar o auto de infração a Fazenda Pública define a controvérsia. Deve este descrever objetivamente a infração constatada e,

assim, terá o contribuinte autuado a oportunidade de saber se está diante de uma questão de fato, ou simplesmente de direito. Se do auto de infração constar apenas que o contribuinte fez a compensação sem a autorização prévia da autoridade administrativa, ou que compensou valores pagos a título de FINSOCIAL, com contribuições devidas a título de COFINS, desobedecendo a Instrução Normativa n. 67/92, colocadas estarão apenas questões de direito. Se, todavia, do auto de infração constar que o contribuinte compensou valores recolhidos a título de FINSOCIAL mas não ofereceu comprovação do recolhimento correspondente, aí então estará colocada uma questão de fato.

O auto de infração onde é colocada apenas questão de fato, pode ser atacado pela via do mandado de segurança. Já o auto de infração que coloca questão de fato, certamente só pela via ordinária pode ser atacado.