

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

DANIEL FRÓES SOUZA

**O MANDADO DE SEGURANÇA NA COMPENSAÇÃO
DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO**

BRASÍLIA
2014

DANIEL FRÓES SOUZA

**O MANDADO DE SEGURANÇA NA COMPENSAÇÃO
DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Antonio de Moura Borges.

BRASÍLIA

2014

DANIEL FRÓES SOUZA

**O MANDADO DE SEGURANÇA NA COMPENSAÇÃO
DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Brasília, 7 de julho de 2014

Prof. Antonio de Moura Borges (Orientador)
Doutor em Direito
Universidade de Brasília

Prof. Marcos Aurélio Pereira Valadão (Examinador)
Doutor em Direito
Universidade Católica de Brasília

Prof. Guilherme Pereira Dolabella Bicalho (Examinador)
Mestre em Direito
Universidade de Brasília

Aos meus pais, exemplos de dedicação incondicional.

RESUMO

O objetivo do trabalho é analisar o mandado de segurança como instrumento processual apto à obtenção da declaração do direito de efetuar a compensação tributária, quando indevidamente obstado pela administração fazendária. O contribuinte possui a faculdade de impetrar o mandado de segurança estritamente para obter a declaração de que os créditos e débitos que possui para com o Fisco são compensáveis e que o óbice oferecido à efetivação do encontro de contas é indevido. No tocante à compensação tributária, é vedado ao contribuinte impetrar o mandado de segurança para convalidar um procedimento já realizado por ele por conta própria, obter a restituição de valores indevidamente pagos ou valer-se dessa via para obter a extinção do crédito tributário. Nesse sentido, é vedado ao juiz proceder à extinção, cabendo-lhe tão somente declarar o direito de compensar, ficando o contribuinte incumbido de, por conta própria e mediante o procedimento administrativo adequado, efetuar o procedimento tendente a extinguir o crédito.

Palavras-chave: Compensação. Compensação tributária. Mandado de segurança. Súmula 213 do STJ. Súmula 212 do STJ. Súmula 460 do STJ.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	A COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL	10
2.1	Breve histórico e conceito	10
2.2	Sistemas jurídicos modernos e compensação	12
2.3	Requisitos para a efetivação	13
2.4	O art. 374 do Código Civil e a Lei n. 10.667/2003	15
3	A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
3.1	O regime da compensação legal.....	17
3.2	A compensação no Código Tributário Nacional.....	18
3.3	A disciplina da compensação na legislação federal	21
3.4	Constituição do crédito tributário e compensação	39
3.5	A compensação do indébito tributário.....	32
4	O MANDADO DE SEGURANÇA	33
4.1	Mandado de segurança e Estado de Direito.....	33
4.2	O mandado de segurança na Constituição Federal	34
4.3	A Lei do Mandado de Segurança (Lei n. 12.016/2009)	35
4.4	O mandado de segurança no direito tributário.....	37
4.5	A certeza e a liquidez do direito no tocante à compensação tributária	39
5	O MANDADO DE SEGURANÇA NA COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	43
5.1	O alcance da Súmula nº 213 do STJ	43
5.2	A aparente contradição entre as Súmulas 212 e 213 do STJ	45
5.3	As súmulas 213 e 460 do STJ: limitações do mandado de segurança para conhecer de óbices à compensação	48
6	CONCLUSÃO	54
7	ANEXOS	
	A – Panorama esquemático da legislação federal relativa à compensação de tributos	59
	B- Súmulas atinentes à matéria.....	61
8	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a utilização do mandado de segurança no âmbito da compensação tributária. Busca identificar os limites e as possibilidades do *writ* no tocante à obtenção da declaração judicial tendente a proceder ao acerto de contas responsável por extinguir o crédito tributário. As conclusões do estudo baseiam-se, sobretudo, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do mandado de segurança e do Superior Tribunal de Justiça com relação à compensação tributária.

Como sendo instituto típico do direito civil, faz-se necessário percorrer as origens da compensação na tradição civilista, como forma de investigar sua conformação básica na disciplina e assim tecer considerações acerca de eventuais conformidades e dissensos com o seu regramento pelo direito tributário.

Nesse percurso pela doutrina civilista, dois dos fundamentos do instituto da compensação que se mostram mais evidentes em suas origens são a equidade e a isonomia. Considerar esses valores quando do estudo do instituto sob o regramento do direito tributário mostra-se no mínimo delicado, visto que em polos opostos estão o particular e o Estado, existindo aí todo um aparato legislativo que fundamenta a supremacia do interesse deste último em detrimento do primeiro. Daí a importância de se estudar os fundamentos do mandado de segurança sob a perspectiva do Estado de Direito.

Ainda no tocante ao regramento pelo direito civil, há que se investigar a qual das tradições do direito continental se filiou o direito brasileiro, visto que essa constatação pode implicar em consequências decisivas para o regime da compensação tributária. Nesse sentido, buscar-se-á compreender os limites de aplicação dos princípios regentes do regramento civilista para o direito tributário, ou seja, até que ponto podem as concepções civilistas da compensação influenciar a disciplina do instituto no direito tributário.

A compensação foi prevista como forma de extinção do crédito tributário com a edição do Código Tributário Nacional, em 1966. Ante a literalidade do art. 170 do CTN, que dispõe que o procedimento de encontro de contas se dará conforme as condições e sob as garantias que *a lei* estipular ou que atribuir à autoridade administrativa, a compensação ficou sem aplicação prática em decorrência da falta de lei regulamentadora. Apenas 25 anos depois, com a edição da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que ocorreu a operacionalização da

compensação. A partir dessa norma, o trabalho investiga se há direito subjetivo do contribuinte à extinção do crédito tributário mediante a compensação.

Procede-se a uma análise pormenorizada acerca das características mais importantes do mandado de segurança, tanto em seu fundamento constitucional, quanto no regramento por sua lei de regência, a Lei n. 12.016/2009. Com base em interpretação sistemática, perquire a importância do *mandamus* na seara do direito tributário, notadamente com base na sua principal característica, que a de proteção a um direito *líquido e certo*, que também será objeto de análise tanto em termos gerais, quanto nas particularidades inerentes à matéria tributária.

Como será exposto, o mandado de segurança pode ter um viés repressivo ou preventivo, conforme seja impetrado com vistas a combater o ato coator ou fazer frente à sua iminência. A abordagem do trabalho confere atenção a ambas, explicitando a sua importância em cada caso, a depender da dinâmica própria do procedimento administrativo da compensação.

Em decorrência do escopo do trabalho, a abordagem foca-se no mandado de segurança individual, vez que engloba a relação direta entre Fisco e contribuinte, sendo mais apropriada para os objetivos do presente estudo. No âmbito da relação jurídico-tributária, investiga-se a adequação do *mandamus* como mecanismo processual próprio à proteção do direito líquido e certo do contribuinte, violado ou ameaçado de lesão por ato ilegal ou com abuso de poder praticado pela autoridade fiscal.

Por meio da exposição da legislação, da doutrina e da jurisprudência, busca o trabalho demonstrar a possibilidade de que o impetrante se valha a ação do mandado de segurança para garantir o seu direito de efetuar a compensação nos moldes do disposto na legislação.

Nessa esteira, quanto às particularidades do mandado de segurança no tocante à compensação tributária, é imprescindível o entendimento jurisprudencial. O entendimento do Supremo Tribunal Federal, quanto ao que é dado realizar em sede de mandado de segurança, e o do Superior Tribunal de Justiça, com relação ao procedimento de extinção do crédito tributário via compensação, são imprescindíveis para a adequada compreensão dos limites e das possibilidades do mandado de segurança para a temática em apreço.

Dado isso, procede-se a uma análise pormenorizada da Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça e de outras súmulas que complementam o seu sentido, tanto em termos estritos, particularmente à compensação tributária, quanto em termos gerais, relativos à própria dinâmica do mandado de segurança.

Buscou-se, assim, consolidar o entendimento dos Tribunais Superiores para que, com supedâneo da legislação de regência, tanto do mandado de segurança quanto da compensação tributária em âmbito federal, se pudesse verificar a existência de um direito líquido e certo do contribuinte a proceder ao acerto de contas perante a administração tributária.

2 A COMPENSAÇÃO NO DIREITO CIVIL

2.1 Breve histórico e conceito

Até onde se tem notícia, a compensação é mais um dos muitos produtos do gênio romano clássico. “*Compensatio est debitum et creditum inter se contributio*” (Digesto 16, 2,1). O fundamento da ideia é sem dúvida a equidade¹, o que pode ser atestado pela tradução da máxima latina para o vernáculo: “a compensação é o *balanço* entre crédito e débito, entre si relacionados”.

Segundo Pontes de Miranda,

compensar é pesar dois créditos, um de A contra B e o outro de B contra A, um pelo outro [...]. Um vai a um prato; o outro, ao outro prato da balança. *A priori*, não há princípio que imponha a compensação; poderiam subsistir, perante a lei e até contra a vontade de um dos credores, os dois ou mais créditos. Exatamente no conceberem-se as regras jurídicas *a posteriori*, que se lancem contra esse querer, é que se revela o processo histórico do instituto. Os dois ou mais créditos, o crédito e o contracrédito (crédito do devedor) sobrevivem ao último vencimento; só não sobrevivem se a lei diz o contrário e fixa os pressupostos para a não sobrevivência.²

A noção implícita de equidade da compensação não foi sempre a mesma. Maria Helena Diniz aponta que uma sensível modificação no instituto operou-se com um édito do imperador Marco Aurélio, o qual generalizou os efeitos da compensação ao criar uma exceção de dolo (*exceptio doli*). Sempre que um credor exercesse seu direito de cobrança contra o devedor que também fosse credor seu sem antes quitar sua dívida, o demandado poderia fazer uso dessa exceção. Afirma: “estabelecia-se como fundamento dessa exceção o fato de constituir dolo ‘reclamar o que, de logo, se deve restituir’ (Paulus, D., Liv. 50, Tít. 17, frag.14)”³.

A autora define a compensação como:

¹ “Equidad: I - Concepción de uma justicia fundada em la igualdad ante el derecho y el respeto por lós derechos de cada cual”. **Vocabulário jurídico Capitant**. Traducción castellana de Aquiles Horacio Guaglianone. Depalma: Buenos Aires, 1972, p. 255.

² PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado**. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2004, p. 305.

³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, vol. 2: teoria geral das obrigações. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 343.

um modo de extinção de obrigação, até onde se equivalerem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedora e credora uma da outra. Assim, se dois indivíduos se devem mutuamente, serão, recíproca e concomitantemente, credor e devedor um do outro, e solver-se-á a relação obrigacional até a concorrência dos valores das prestações devidas, de modo que, se um tiver de receber mais que o outro, continuará credor de um saldo favorável e decorrente do balanço.⁴

Silvio de Salvo Venosa, expõe que:

Compensar é contrabalancear, contrapesar, equilibrar, estabelecer um equilíbrio. No direito obrigacional, significa um acerto de débito e crédito entre duas pessoas que têm, ao mesmo tempo, a condição recíproca de credor e devedor, uma conta de chegada, em sentido mais vulgar. Os débitos extinguem-se até onde se compensarem, isto é, se contrabalançam, se contrapõem e se reequilibram. É um encontro de contas. Contrapesam-se dois créditos, colocando-se cada um em um dos pratos da balança. Com esse procedimento, podem ambos os créditos deixar de existir, ou pode subsistir parcialmente um deles, caso não exista contrapeso do mesmo valor a ser sopesado.⁵

Consoante a definição de José Náufel, a compensação é:

um modo de extinção, parcial ou total, de obrigações certas entre duas pessoas que são, simultaneamente, devedora e credora, uma da outra, por dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis da mesma qualidade e espécie.⁶

Para Silvio Rodrigues “a compensação aparece como meio de extinção das obrigações pelo encontro de dois créditos recíprocos entre as mesmas partes”.⁷

Por fim, a doutrina clássica de Clóvis Beviláqua confirma o excursu conceitual aqui empreendido. Para o grande civilista, “a compensação é a extinção recíproca de obrigações até a concorrência de seus respectivos valores, entre pessoas que são devedoras uma da outra”⁸.

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Opus cit.**, p. 344.

⁵ VENOSA, Silvio de Salvo. **Curso de direito civil**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 295.

⁶ NÁUFEL, José. **Novo dicionário jurídico brasileiro**, 7. ed. São Paulo: Pama, 1984, p. 295.

⁷ RODRIGUES, Silvio. **Curso de Direito Civil**, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 209.

⁸ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Editora Rio de Janeiro, 1958, p. 132.

2.2 Sistemas jurídicos modernos e compensação

A compensação constitui-se modalidade indireta de extinção das obrigações, um meio alternativo para sua extinção total ou parcial, capaz de substituir o pagamento direto, porém produzindo o mesmo efeito deste.

O instituto tomou contornos diferentes nos sistemas jurídicos do Common Law e do Civil Law, e, mesmo dentro deste, podemos identificar a mudança nos paradigmas. Washington de Barros Monteiro entende serem três os sistemas jurídicos paradigmáticos da compensação: o francês, o inglês e o alemão.

Para o primeiro, a compensação opera de pleno direito, pela só força da lei, ainda contra a vontade do credor. Para o segundo, ela só se efetua por ato ou declaração do juiz. Finalmente, para o terceiro, depende de ato da parte interessada, que, judicial ou extrajudicialmente, autoriza a compensação.⁹

A par do fato de que nosso Código Civil foi inspirado pelo paradigma alemão, o autor defende que, neste instituto em particular, a inspiração foi predominantemente da linha dogmática francesa: “verificados os pressupostos legais, opera-se *ipso jure* a compensação, embora contra a vontade do credor”¹⁰.

No mesmo sentido, Silvio Rodrigues, para quem a opção brasileira pelo sistema da compensação *legal*, determina que ela opera automaticamente por força de lei, independentemente da vontade dos interessados, *sine facto hominis*¹¹. Esse entendimento gera importante repercussão para a compensação no âmbito do direito tributário, a ser tratada em momento oportuno, especificamente no item 3.1.

Nesse sentido, não é lícito a qualquer dos credores oporem-se à compensação como forma de extinção recíproca das obrigações. Venosa sustenta esse entendimento com base no sistema adotado pela lei brasileira:

No sistema do Código francês, a compensação opera-se por força de lei. Nosso código filia-se a esse sistema, o da compensação legal, como está no art. 368. A compensação, entre nós, opera independentemente da iniciativa dos interessados e até mesmo contra a vontade de um deles.¹²

⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**, vol. 4: direito das obrigações, 1ª parte. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 350.

¹⁰ *Idem*.

¹¹ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**, vol. 2: parte geral das obrigações. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 212.

¹² VENOSA, Silvio de Salvo. *Opus cit.*, p. 296-297.

A compensação legal é aquela que decorre diretamente da lei, cujos efeitos operam-se de *pleno jure*, de forma automática, independentemente da anuência de qualquer dos interessados. Satisfeitos os requisitos legais, o juiz, uma vez provocado, somente a reconhece, bem como declara a sua realização.

Dentre as modalidades de compensação, a *legal* é a que assume maior relevância, uma vez que seus efeitos possuem maior carga de imperatividade.

2.3 Requisitos para a efetivação

O regular exercício do direito à compensação encontra-se submetido à observância de determinados requisitos. São eles: reciprocidade de créditos; liquidez das dívidas; exigibilidade das prestações; fungibilidade e homogeneidade das coisas devidas.

Quanto à reciprocidade de créditos, afirma-se que a compensação apenas poderá ocorrer quando houver a simultaneidade das obrigações, com inversão dos sujeitos em seus polos. Consoante o art. 371 do CC, o devedor somente pode compensar com o credor aquilo que este lhe dever.

Além disso, o art. 369 do CC dispõe: “A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.” Assim sendo, não se poderá conceber a compensação de pleno direito sem que haja certeza quanto a existência do débito e sua importância. Vale dizer, um crédito líquido é aquele certo quanto a sua existência (*an debeat*) e determinado quanto ao seu objeto (*quantum debeat*).

Quanto à exigibilidade, mais do que estar vencido, o crédito deve ser *exigível*. É certo que quase sempre a exigibilidade coincide com o fato de o crédito estar vencido. Ocorre que uma determinada obrigação pode ter chegado a seu termo, mas ter sua exigibilidade condicionada a uma causa suspensiva. Imprescindível, pois, que os créditos estejam aptos a serem executados.

Ainda deve haver a fungibilidade das prestações, ou seja, as dívidas devem ser da mesma natureza. Para haver a compensação, é fundamental que as coisas sejam fungíveis entre si, que sejam homogêneas. Assim, dinheiro só se compensa com dinheiro, obrigação de entregar automóveis não se compensa com obrigação de entregar motocicletas.

O art. 370 do CC foi além na exigência de fungibilidade e homogeneidade. Estabelece que: “embora sejam do mesmo gênero as coisas fungíveis, objeto das duas prestações, não se compensarão, verificando-se que diferem na qualidade, quando especificada no contrato”. Assim sendo, não se poderá compensar coisas fungíveis do mesmo gênero, se diferirem na qualidade, quando essa particularidade estiver discriminada no contrato.

A compensação requer identidade de qualidade dos débitos. Isso porque se os objetos, a despeito de serem da mesma espécie, forem de qualidade diversa, não se poderá compensá-los.

A despeito das exigências legais, não se pode negar a relevância e as vantagens do instituto da compensação. Cristiano Chaves de Faria e Nelson Rosenvald pontificam:

A compensação afigura-se técnica de simplificação de quitação, pois evita a duplicidade de pagamentos. Na linha da diretriz da operacionalidade, tão cara a Miguel Reale, seria um desperdício de tempo e de energia o ato de pagar, para depois receber em um ato sucessivo e apartado. Na linha da proporcionalidade, afigura-se razoável impedir pagamentos recíprocos, sendo dispensável o movimento de dupla transferência de créditos. [...] Outrossim, a compensação atende à diretriz da eticidade, pois prestigia o adimplemento, ao evitar que um dos contratantes pague o seu débito e seja posteriormente surpreendido pela recusa do outro em cumprir a sua prestação, o que ofenderia a sua expectativa de confiança quanto ao desfecho fisiológico da relação contratual.¹³

Destaca Perlingieri que a economia processual dos atos não se impõe como um fim em si mesma. Apesar da sua valiosa função para a operacionalização dos negócios jurídicos em nossa sociedade, a exemplo da conta corrente bancária e das câmaras de compensação, o instituto se baseia sobretudo na equidade, ao “evitar o risco de o devedor que paga se frustrar em virtude de uma eventual insolvência do outro devedor. Realiza assim, verdadeira função de autotutela, neutralizando os efeitos negativos que derivam do inadimplemento da outra parte”.¹⁴

¹³ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito das Obrigações**. 3ª ed. 2012, p. 519.

¹⁴ PERLINGIERI, Pietro. **Manuale di Diritto Civile**. Napoli, ESI, 2002. *Apud* TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado: Conforme a Constituição da República**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 675.

2.4 O art. 374 do Código Civil e a Lei n. 10.667/2003

Quanto ao tratamento dado pelo CC de 1916 à compensação de dívidas fiscais, o art. 1017 determinava: “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 nos regulamentos da Fazenda”.

Temos aí um primeiro paradigma: o de que a compensação com relação a dívidas fiscais *não é possível, salvo quando expressamente autorizada*.

Em outro sentido, o texto original do CC de 2002 efetuou uma mudança de compreensão do instituto. Em seu art. 374 estabeleceu que “A matéria de compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo”.

A intenção do legislador claramente foi no sentido de estender o alcance das regras de direito civil à compensação fiscal. Desse modo, ficaria a autoridade fazendária impedida de negar ou mesmo restringir o direito do contribuinte quando as dívidas adquirissem a qualidade de certeza, liquidez e exigibilidade. Teríamos então um regime que realocaria o instituto da compensação – e sua interpretação inclusive no âmbito de questões tributárias – onde ele primordialmente surgira, isto é, no direito civil.

Ocorreu que, em 24/10/2002, antes mesmo da entrada em vigor do novo código, a Medida Provisória n. 75, editada pelo presidente Fernando Henrique Cardoso, revogou o art. 374. O objetivo era “manter subordinada à legislação tributária as hipóteses de compensação de tributos e contribuições, tendo em vista que a referida norma, introduzida pelo Novo Código Civil, cria sérios obstáculos para sua consecução no âmbito fiscal, podendo promover graves prejuízos ao Erário”¹⁵. A alegação foi de que a norma padecia de inconstitucionalidade, visto que, por força do art. 146, III da CF, lei ordinária não poderia editar normas gerais em matéria tributária.

Submetida ao Congresso Nacional, em 18/12/2002, a medida provisória foi rechaçada sob o argumento de que uma norma ainda sem vigência não poderia ser atacada por essa via.

¹⁵ Item 28 da Exposição de Motivos MF 00256, relativa à Medida Provisória n.º 75/2002, de 22 de outubro de 2002.

Menos de um mês depois, em 09/01/2003, já no governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, outra medida provisória com o mesmo objeto foi baixada. Os desdobramentos da política fizeram com que o Congresso Nacional a aprovasse, convertendo-a na Lei n. 10.667, de 22/05/2003.

Não é possível crer que mesmo a mais pedestre das interpretações acerca das normas contidas no art. 146, III, b da CF, no art. 170 do CTN e no art. 374 do CC pudesse crer que a norma revogada do CC tivesse o condão de revogar ou alterar a norma do CTN.

O art. 170 do CTN não faz outra coisa senão delegar aos diversos legisladores ordinários, sejam o federal, o estadual ou os municipais, a função de dispor sobre a compensação em matéria tributária. Cabe à lei (ou à autoridade administrativa por ela autorizada) estipular as condições em que poderá acontecer a compensação. Nesse sentido, defendeu Gabriel Troianelli, em artigo científico publicado anteriormente à revogação do art. 374 do CC, que ele seria nada mais do que a manifestação do legislador federal acerca da temática. Neste particular, a norma, apesar de veiculada pelo CC, seria verdadeira norma tributária e exerceria o papel de regulamentadora da matéria no tocante à tributação federal.

Ora, conquanto compita privativamente à União, de acordo com o art. 22, I da CF, legislar sobre direito civil, o que faz com que as normas de direito civil devam ser observadas pelos Estados e Municípios, a regra contida no art. 374 do novo CC é, ao contrário das outras regras sobre compensação existentes no novo Código, uma norma de direito tributário, capaz de vincular, portanto, apenas a União Federal. Ou seja, tão logo entre em vigor, o artigo 374 do novo Código Civil exercerá, para os tributos federais, o papel previsto no art. 170 do CTN.¹⁶

Acerca da revogação do art. 374 do CC, Hugo de Brito Machado:

Não se pode deixar de lamentar que um dispositivo de um Código supostamente bem discutido em sua tramitação no Congresso Nacional, seja revogado por medida provisória. Por outro lado, nada justifica a revogação, pois nada justifica que seja atribuído à Fazenda Pública um tratamento diferenciado em suas obrigações com os cidadãos. Em outras palavras, nada justifica que a Fazenda Pública possa obrigar um contribuinte a lhe pagar tributo quando esteja a lhe dever. A compensação é um direito inerente às relações obrigacionais. Seu regramento pertence ao Direito Civil, ou direito comum, e não ao Direito Tributário, ou especial. Não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas das relações obrigacionais em geral. Por isso a sua disciplina situa-se adequadamente no Código Civil, e não em leis tributárias.¹⁷

¹⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A compensação do indébito tributário e o novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 81, jun. 2002, p. 33.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 217.

3 A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 O regime da compensação legal

Interessante observar que o mesmo raciocínio levado a cabo pelos romanos – a compensação como verdadeira *reação* do devedor demandado, que é, ao mesmo tempo, credor do demandante – constitui o fundamento implícito da definição de Aliomar Baleeiro para o instituto. A insatisfação é decorrente do fato de que aquele que cobra também é devedor, mas não se oferece na mesma oportunidade para pagar o que deve. Para o autor, a compensação é

modalidade de pagamento compulsório e anômalo da dívida, pois, não havendo acordo de vontades, o devedor pode **forçar** o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou opondo o próprio crédito como **defesa** à ação de cobrança.¹⁸

Acerca do sistema adotado pela lei brasileira, o fato de que a opção tenha sido pelo regime da compensação legal, a qual opera por força da lei, tem repercussão relevante para o direito tributário. Ora, se a compensação do crédito tributário está condicionada aos ditames e limites impostos pela lei (*ex vi* do art. 170 do CTN). Uma vez editada a lei, a compensação deve operar de pleno direito, sem a necessidade de provocação da Administração para que externar sua anuência. Conforme defende Maria Helena Diniz¹⁹, esse é um resquício, no âmbito do direito tributário, da regulação da compensação pelo direito civil.

Para a autora – a despeito da duvidosa constitucionalidade da lei que revogou o art. 374 do Código Civil (Lei n. 10.677/2003) e extirpou a possibilidade de aplica-lo à compensação tributária – o instituto rege-se pelo Código Civil no âmbito que não estiver

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. 2013, p. 1513.

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, vol. 2: teoria geral das obrigações. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 352.

sendo regulado pela disciplina específica de direito tributário ²⁰. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado ²¹.

Ainda no tocante ao regime da compensação legal, Roque Antônio Carrazza afirma que:

[...] uma vez editada esta lei autorizadora, surge para o contribuinte que preencher seus requisitos o direito subjetivo de valer-se da compensação, independentemente de qualquer beneplácito fazendário. O ato praticado pela autoridade administrativa (o agente fiscal) é de natureza vinculada.

Implementando o contribuinte as condições legais, a Fazenda Pública não poderá negar-lhe o direito à compensação. Ela, neste caso, opera *ope legis*. ²²

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri ²³, que considera que apesar de não existir direito subjetivo à compensação, uma vez que haja lei autorizativa promulgada pela pessoa jurídica de direito público e atendidas as condições legais pelo contribuinte, passa ele a fazer jus ao direito de efetuar a compensação.

3.2 A compensação no Código Tributário Nacional

O instituto está presente no Código Tributário Nacional (CTN) como modalidade de extinção do crédito tributário desde a sua edição (art. 156, II). Leciona Carvalho:

No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor. ²⁴

A compensação constitui-se expediente que visa a proporcionar o ressarcimento de tributo pago indevidamente sem que o contribuinte tenha de fazer uso da ação de repetição de indébito.

²⁰ *Idem*.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 217.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. Compensação do FINSOCIAL com outros tributos. **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. RT, 1995, 1 ed., 209-223.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 561.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 427.

Ou seja, em se tratando do indébito tributário, a compensação não é mais do que espécie do gênero repetição: o contribuinte efetua a repetição daquilo que pagou indevidamente ou a maior, mas se utilizando do instituto da compensação.

Quanto às peculiaridades da matéria tributária, a compensação rege-se pelo CTN, arts. 156, II, 170 e 170-A (introduzido pela LC n. 104/2001), pelas Leis n.ºs 8.383/91 (art. 66), 9.250/95 e 9.430/96 (art. 74), pelo Decreto n. 2.138/97 e pelas Instruções Normativas da RFB n.ºs 900/2008, 1300/2012 (e alterações) .

Dispõe o art. 170 do CTN:

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

A compreensão da expressão “em cada caso” não pode dar margem ao mero arbítrio da autoridade. Ainda que o legislador delegasse totalmente à autoridade administrativa o poder de regulamentar a compensação tributária, é claro que a estipulação de condições e garantias deveria constar de ato normativo emitido pelo Chefe do Poder Executivo, seu Ministro ou Secretário, “não admitindo o art. 170 que a autoridade administrativa permitisse aos seus agentes que arbitrariamente ou desmotivadamente deferissem ou negassem a compensação pretendida pelo sujeito passivo”²⁵. A expressão “há que ser entendida em termos, em harmonia com os princípios jurídicos da tributação e com a natureza da atividade de administração e cobrança de tributos”²⁶.

Continua Hugo de Brito Machado:

O legislador, é certo, pode validamente fazer restrições ao direito do contribuinte à compensação, para proteger a Fazenda Pública contra práticas fraudulentas. É da maior importância, porém, a distinção entre as restrições meramente instrumentais e aquelas que afetam a própria essência do direito à compensação. As restrições instrumentais, concernentes à comprovação da existência do crédito e à sua quantificação, se razoáveis, são de indiscutível validade. Não, porém, as restrições que afetam a própria essência do direito creditório do contribuinte.²⁷

²⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 165, jun./2009, p. 31.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 217.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Opus cit.*, p. 221.

O entendimento doutrinário praticamente unânime é o de que o art. 170 do CTN, por si só, não garante o direito subjetivo à compensação²⁸. O que o dispositivo faz é delegar aos legisladores ordinários federal, estaduais e municipais a competência de editar as normas pertinentes a essa forma específica de extinção do crédito tributário. Conforme a lição de Aliomar Baleeiro, a lei pode:

Quando genérica, fixar de forma ampla as condições e as garantias, autorizando o contribuinte que as preenche, desde logo e independentemente de despacho da autoridade administrativa, a efetuar a compensação, modalidade adotada pela Lei n.º 8.383/1991;

Quando específica, fixar condições e garantias da compensação a serem comprovadas perante a autoridade administrativa, para concessão individual, caso a caso, hipótese da Lei n.º 9.430/1996, alterada e modificada por diversas legislações posteriores, entre essas as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 11.051/2004.²⁹

Ainda no CTN, dispõe o 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”.

Esse dispositivo foi inserido pela Lei Complementar n.º 104/2001. Dela podemos inferir que se a questão foi submetida a juízo, e ainda não tiver sido objeto de decisão com trânsito em julgado em favor do contribuinte, este não poderá pleitear a compensação. Aguardar o trânsito em julgado, portanto, é pressuposto para que se dê a ocorrência do indébito e a possibilidade de efetivação da compensação.

Nesse sentido, Leandro Paulsen esclarece:

Sempre que a compensação é efetuada com fundamento na invalidade de dispositivo da legislação tributária que estabelece determinada exação já paga mas entendida como indevida, como, e.g., na inconstitucionalidade da lei instituidora, faz-se necessário que o contribuinte obtenha o reconhecimento judicial de que a exigência era feita sem suporte válido, de forma a que se crie a certeza de que realmente pagou tributo indevido e que, portanto, possui crédito oponível ao Fisco, certeza esta indispensável à realização da compensação, nos termos do art. 170 do CTN.³⁰

²⁸ Hugo de Brito Machado (2013, p. 218-219), no entanto, sustenta que o instituto da compensação possui inegável fundamento constitucional, máxime aos princípios da cidadania, justiça, isonomia, propriedade e moralidade, não podendo, portanto, lei infraconstitucional atentar contra o direito à compensação.

²⁹ BALEIRO, Aliomar. *Opus cit.*, p. 1317.

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 1299.

3.3 A disciplina da compensação na legislação federal

O fato de que o CTN tenha delegado a cada pessoa política a disciplina do regime da compensação fez com que, pelo menos no âmbito federal, o art. 170 do CTN tenha ficado sem eficácia durante 25 anos, até 1991³¹. Foi a Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 66, que primeiro disciplinou a matéria atinente às compensações no âmbito dos tributos federais.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995) (Vide Lei nº 9.250, de 1995).

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

Temos aí a chamada autocompensação, aquela que é efetuada pelo próprio contribuinte, mediante a utilização de tributos e contribuições da mesma espécie e que tenham a mesma destinação constitucional.³²

O contribuinte efetua os cálculos do crédito que possui para com o Fisco, e, com relação ao mesmo imposto, efetua a compensação. Nasce daí o poder-dever de a autoridade fiscal verificar a regularidade do procedimento, homologando-o ou, em caso de discordância, procedendo ao lançamento do valor considerado devido.

³¹ A compensação já era realizada anteriormente, porém, somente por meio da chamada compensação de ofício, regulamentada pelo Decreto-lei nº 2.287/1986, art. 7º.

³² É a redação do art. 39 da Lei nº 9.250/95: “A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.”

A esse respeito, quanto à homologação ou não da autocompensação, Gabriel Troianelli considera que o art. 65 da Instrução Normativa SRF nº 900/08³³ atribui à autoridade Fiscal um *poder-dever* de, sempre que penderem dúvidas sobre a liquidez e certeza do crédito, intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos, apresentar os documentos necessários ou mesmo diligenciar junto ao seu estabelecimento. Nesse sentido, defende, inclusive, a nulidade da decisão que não homologar a autocompensação quando a autoridade sequer intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos³⁴.

Comparando-se o art. 170 do CTN e o art. 66 da Lei n. 8.383/91, percebe-se então que as realidades jurídicas disciplinadas por cada um dos artigos é diversa. Alexandre Tavares leciona que a diferenciação axiomática entre uma e outra prescrição normativa é que a do art. 170 do CTN pressupõe que o crédito a ser compensado já tenha sido “fruto inequívoco de um lançamento já consumado”; a compensação do art. 66 da Lei n. 8.383/91, por sua vez, “pressupõe uma virtual e futura obrigação tributária, cujo lançamento ainda não foi operacionalizado e cuja hipótese de incidência pode até nem ter ocorrido”³⁵.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado confirma a necessidade de que a compensação disciplinada pelo art. 170 seja realizada com um crédito já devidamente lançado. “Já a compensação a que alude o art. 66 da Lei n.º 8.383/91, diversamente, pressupõe tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi feito, e cujo fato gerador pode até nem ter ainda ocorrido”³⁶.

Um novo regime jurídico foi inaugurado com a publicação da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Seu art. 74 dispunha:

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

A lei transferiu à Secretaria da Receita Federal a responsabilidade de regulamentar a matéria, estabelecendo os limites a que o CTN se refere. A atuação legislativa da então SRF,

³³ “Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

³⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Opus cit.*, p. 35.

³⁵ TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 66.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...* 2009, p. 285.

hoje Receita Federal do Brasil ³⁷, se deu a partir da edição da Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997.

Operou-se aí uma primeira modificação de regimes, em que a compensação passou, de forma gradual, a não mais limitar-se a tributos da mesma espécie, consoante o art. 5º da IN nº 21/1997 ³⁸.

Conforme exposto, até aquele momento, dois regimes relativos à compensação conviviam no ordenamento jurídico brasileiro: a) o do art. 66 da Lei n. 8.383/91, que facultou ao contribuinte, independentemente de prévio requerimento ou autorização da administração fazendária e por sua própria conta, a realização da autocompensação de créditos da mesma espécie e de mesma destinação constitucional; b) o da Lei n. 9.430/96, que possibilitava o exercício da compensação de modo mais amplo, visto que os créditos não precisavam ser relativos a um mesmo tributo ou ter a mesma destinação constitucional, desde que fosse obedecido o requisito de que os mesmos fossem administrados pela hoje Receita Federal do Brasil e que o contribuinte dela obtivesse a anuência, mediante prévio requerimento.

Foi a Lei n. 10.637/02, resultado da conversão da Medida Provisória nº 66/02, que alterou esse cenário ao modificar significativamente este último regime, o da Lei n. 9.430/96. Nele, havia a necessidade de elaborar um requerimento prévio à autoridade fazendária (“pedido de compensação”), no qual o deferimento consistia em condição para que pudesse haver a compensação. A autorização pela SRF consistia em pressuposto para que a compensação pretendida pelo contribuinte se efetivasse.

Considerando a demora que eventualmente poderia haver na apreciação do pedido, e o óbvio prejuízo à segurança jurídica daí decorrente, foi baixada a Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002. Convertida na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, modificou o *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430/96 para dar-lhe a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive 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.

³⁷ A Secretaria da Receita Federal passaria a se chamar Receita Federal do Brasil com o advento da Lei n.º 11.457/07, a chamada Lei da Super-Receita, fruto da fusão da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária.

³⁸ “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.”

O efeito prático dessa modificação foi a possibilidade de que a compensação fosse efetivada diretamente pelo sujeito passivo, sem necessidade de aprovação prévia da autoridade fazendária. O procedimento deixava de se dar por intermédio do “Pedido de Compensação”, para ocorrer mediante a “Declaração de Compensação” (DCOMP).

A medida conferiu mais dinamismo à efetivação do direito à compensação, uma vez que o procedimento passou a ocorrer mediante o envio de formulário eletrônico pela internet. O contribuinte coteja o crédito que entende possuir e aquele com que está realizando a compensação. A exigência é apenas que ambos os tributos sejam administrados pela Receita Federal do Brasil.

A Lei n.º 10.637/02 também reafirmou a desnecessidade de que as espécies tributárias compensáveis fossem equivalentes, ratificando a orientação que já constava na Lei n.º 9.430/96. Estabeleceu, ainda, que a ulterior homologação da DCOMP é condição resolutória para a extinção do crédito.

Desse modo, temos que a Lei n.º 9.430/96 e a legislação superveniente que a alterou extinguiram o regime da autocompensação quando se tratar de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Quanto a essa dualidade de regimes, o STJ vem reiteradamente se manifestando no sentido de que o regime a ser aplicado à compensação é aquele que estiver em vigor da data da propositura do pedido. Nessa linha de entendimento, os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DE ESPÉCIES DIVERSAS. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 720.966/ES, concluiu que:

a) houve evolução legislativa em matéria de compensação de tributos (Leis 8.383/91, 9.430/96 e 10.637/2002);

b) na vigência da Lei 8.383/91, somente é possível a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, vincendas e da mesma espécie, nos casos de pagamento indevido ou a maior;

c) com o advento da Lei 9.430/96, o legislador permitiu que a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, autorizasse a utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração;

d) a Lei 10.637/02 (que deu nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96), possibilitou a compensação de créditos, passíveis de restituição ou ressarcimento, com quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, independentemente de requerimento do contribuinte;

e) a compensação é regida pela lei vigente na data do ajuizamento da ação;

f) ausência de prequestionamento constitui-se óbice incontornável, sendo possível ao STJ apreciar a demanda apenas à luz da legislação examinada nas instâncias ordinárias.

2. Demanda ajuizada na vigência da Lei 9.430/96. Não restando abstraído, no acórdão do Tribunal de origem, que o recorrido requereu administrativamente à Secretaria da Receita Federal a compensação com tributos de espécies diversas, deve-se permitir a compensação do FINSOCIAL apenas com débitos do próprio FINSOCIAL e da COFINS.

3. Quanto à correção monetária, a jurisprudência do STJ firmou-se pela inclusão dos expurgos inflacionários na repetição de indébito, utilizando-se: a) o IPC, no período de março/90 a janeiro/91; b) o INPC de fevereiro/91 a dezembro/1991; c) a UFIR, de janeiro/1992 a 31/12/95; e d) a partir de 01/01/96, a taxa SELIC. O índice de janeiro/89 é de 42,72% (REsp 43.055/SP, DJ de 18/12/95) e o de fevereiro/89 é de 10,14% (EREsp 70.903/DF, DJ de 22/04/2003). Precedente.

4. Embargos de divergência conhecidos e parcialmente providos.

(EResp 441328/PE Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 30/04/2007, p. 273) [grifou-se].

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL DE PIS E COFINS. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO ADMINISTRATIVA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NO MOMENTO DO ENCONTRO DE CONTAS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que "o prazo de cinco anos para homologação da compensação não estava previsto na redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, portanto não se extingue crédito tributário, por homologação tácita, se o requerimento administrativo foi formulado antes da edição da Lei nº 10.833/03 que introduziu o § 5º ao dispositivo legal".

2. O STJ pacificou o entendimento de que "**o processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, sendo vedada a apreciação de eventual 'pedido de compensação' ou 'declaração de compensação' com fundamento em legislação superveniente**" (EREsp 488.992/MG). Assim, deve-se observar a legislação federal vigente à época do encontro de contas, que, na hipótese, é a Lei 9.430/1996, antes da alteração de sua redação pela Lei 10.833/2003.

3. Não se pode conhecer da irresignação contra a afronta ao art.

101 do CTN, ao art. 6º da LINDB e ao art. 1211 do CPC, uma vez que o mencionado dispositivo legal não foi analisado pela instância de origem. Ausente, portanto, o indispensável requisito do prequestionamento, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1399576/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 23/05/2014) [grifou-se].

Em 2003, outra lei viria alterar o panorama da regulação da compensação no âmbito da legislação federal. Trata-se da Lei n. 10.833/03, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 135/2003, a qual, dentre outras alterações, acrescentou o § 6º ao art. 74 da Lei n. 9.430/96, *verbis*: “a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Outra alteração do regime da compensação levada a cabo pela Lei n.º 10.833/03 foi criação de um recurso administrativo denominado “manifestação de inconformidade” contra a não homologação da compensação ou a impugnação do lançamento das multas (art. 18 §3º).

Depreende-se desse aditamento legislativo que o papel da DCOMP passou a ser também de confissão do débito, prescindindo o lançamento de ofício. Assim, caso o contribuinte não proceda ao pagamento, ou não apresente a manifestação de inconformidade, a RFB poderá encaminhar o débito à Procuradoria da Fazenda Nacional para que haja a inscrição do contribuinte em Dívida Ativa da União e a consequente ação executiva.

Nesse sentido, de que a declaração constitui-se em confissão da dívida e que o não pagamento do débito enseja a execução:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO AO INTERESSE DA PARTE. DCTF ACOMPANHADA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. REJEIÇÃO DO PROCEDIMENTO COMPENSATÓRIO. NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA. ERRO FORMAL. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, II, DO CTN.

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso, ainda que em sentido contrário ao interesse da parte.

2. A declaração de compensação é instrumento de confissão da dívida, por isso, hábil e suficiente por si só para legitimar a exigência dos débitos indevidamente compensados. REsp 962379/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.

3. Se a DCTF apresentada pelo contribuinte é acompanhada da informação de ocorrência de compensação, e tal procedimento é rejeitado pelo Fisco, **a inscrição imediata do valor em dívida ativa mostra-se ilegítima, por vício formal no procedimento estabelecido, que determina a abertura de prazo para o sujeito passivo impugnar a sua negativa.** A existência de vício formal na constituição do crédito tributário atrai a incidência do prazo decadencial disposto no art. 173, II, do CTN.

4. "O prazo a Fazenda pública proceder ao lançamento do crédito tributário, quando houver eventual decisão anulatória judicial ou administrativa relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, inicia-se na data em que tal decisão tornar-se definitiva, na forma do art. 173, II, do CTN" (REsp 1174144/CE,

Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/4/2010, DJe 13/5/2010).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1221146/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 11/09/2013) [grifou-se].

Com relação à sanção ao sujeito passivo em decorrência da não-homologação da compensação, a Lei n.º 11.488/07 alterou o art. 18 da Lei n.º 10.833/03 para dar-lhe a seguinte redação:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

No mesmo contexto, o §4º, com redação dada pela mesma lei:

§ 4º. Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

O entendimento conjunto dos parágrafos 7º, 8º e 9º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, os quais também foram acrescentados pela Lei n.º 10.833/03, leva ao delineamento do seguinte panorama: a) a autoridade administrativa, ao analisar a homologação feita pelo contribuinte mediante a DCOMP, pode homologá-la; fazendo-o, extingue-se o crédito tributário (art. 156, II do CTN); b) caso não homologue, deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a pagar no prazo de 30 dias; c) o sujeito passivo poderá acolher a decisão e pagar o débito, extinguindo, de igual modo, o crédito (art. 156, I do CTN); d) o sujeito passivo, insurgindo-se contra a não homologação, poderá apresentar a manifestação de inconformidade, no prazo também de 30 dias, a qual tem a capacidade de suspender a exigibilidade do crédito (art. 151, III); e) não pagando e nem se insurgindo no prazo referido, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União.

Acerca do condão da manifestação de inconformidade de suspender a exigibilidade do crédito, operam-se os regulares efeitos a ela inerentes, tais como a

impossibilidade de proceder a execução fiscal e o direito à obtenção de certidões positivas com efeitos de negativa (art. 206 do CTN).

Quanto à insurgência do sujeito passivo mediante a apresentação da manifestação de inconformidade, o § 10 do art. 74 da Lei n.º 10.833/03 dispõe que da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso, dotado de efeito suspensivo, ao Conselho de Contribuintes³⁹.

Acerca do exercício do direito potestativo do contribuinte em efetuar a compensação, o § 3º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 10.833/03, e incisos incluídos pelas Leis n.ºs 10.637/02, 10.833/03, 11.051/04 e 11.941/09, impossibilita que a compensação seja efetuada nas seguintes hipóteses:

- I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
- II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.
- III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
- IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal – SRF;
- V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;
- 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.

Ademais, o § 12 do mesmo artigo, inserido pela Lei n. 11.051/04, criou o instituto da compensação não declarada. Considerar-se-á não declarada a compensação realizada nos seguintes termos:

- 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;

³⁹ Atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

- c) refira-se a título público;
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;
- e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF;
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:
 - 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;
 - 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;
 - 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou
 - 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Nas hipóteses em que a compensação é considerada não declarada, há que se utilizar do rito da Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública federal, e não a “manifestação de inconformidade”. O recurso não é dotado de efeito suspensivo, conforme seu art. 61. Diogo Cristian Denny, expõe:

Essa via recursal era substancialmente diferente daquela aberta nos casos de não homologação da compensação, haja vista que o recurso hierárquico devia ser apresentado no prazo de dez dias (no caso da manifestação de inconformidade, o prazo é de trinta dias); a instância recursal era única, sendo o recurso dirigido à Superintendência Regional da RFB (na não homologação, há duas instâncias recursais, sendo o recurso dirigido à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais); o recurso não tinha o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.⁴⁰

3.4 Constituição do crédito tributário e compensação

A modalidade de constituição do crédito tributário implica em consequências para o regime da compensação. Como exposto, o regime aplicado se diferencia conforme se configure a hipótese do art. 170 do CTN ou aquela presente na legislação federal, notadamente com a edição da Lei n. 9.430/96. É a constituição do crédito tributário que lhe

⁴⁰ DENNY, Diogo Cristian. Efeitos da manifestação de inconformidade contra a não homologação de compensação tributária no âmbito federal: reflexões sobre a supressão, pela IN RFB n.º 900/08, de controvertida regra criada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 460/04 e 600/05. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 166, jul. 2009, p. 31.

confere os requisitos de liquidez e certeza, as quais são imprescindíveis para que essa modalidade de extinção do crédito possa ocorrer.

O lançamento é o ato administrativo privativo da autoridade fiscal, responsável por constituir o crédito tributário. São três as modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação.

As modalidades se diferenciam em função dos atos preparatórios anteriores ao ato de lançamento e da pessoa responsável por constituí-los.

O lançamento de ofício é aquele efetuado pela autoridade administrativa sem qualquer participação do sujeito passivo na quantificação do tributo devido. A Fazenda dispõe de todas as informações necessárias para proceder ao lançamento, obtidas mediante procedimentos internos.

No lançamento por declaração, disposto no art. 147 do CTN, o contribuinte participa mediante o fornecimento de dados ao Fisco, que, a partir deles, mas não de maneira vinculada, procederá à apuração do montante devido.

O lançamento por homologação é a modalidade de lançamento mais importante do direito brasileiro, constando do art. 150 do CTN. Consoante a definição de Hugo de Brito Machado, o lançamento por homologação é aquele que é

feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa.⁴¹

Por ser ato privativo da administração tributária, o lançamento é que de fato constitui o crédito. Na modalidade por homologação, a apreciação da regularidade do lançamento efetuado pelo sujeito passivo só ocorre posteriormente, em até 5 anos. Antes dessa revisão pela autoridade fazendária, não é possível admitir que o crédito seja considerado líquido e certo.

A partir dessas breves considerações acerca do lançamento, é possível aduzir que, pelo modo como são constituídos, apenas os lançamentos realizados nas modalidades por

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 185.

ofício e por declaração se amoldam na hipótese de compensação disposta no art. 170 do CTN, vez que possibilitam dotar o crédito tributário por eles constituídos de liquidez e certeza desde o momento do lançamento.

Apenas quando os créditos são dotados de liquidez e certeza é que é possível se cogitar da compensação capaz de extingui-los. Desse fato decorre a existência de um outro regime relativo à compensação, o da Lei n.º 9.340/96. Aplicável aos tributos lançados por homologação, a apuração do *quantum* e a responsabilidade por efetuar o pagamento são de inteira responsabilidade do contribuinte.

Assim como nos tributos lançados por homologação, nos quais a responsabilidade de proceder ao lançamento é do sujeito passivo, no regime da compensação de tributos federais inaugurado com a Lei n.º 9.430/96, a responsabilidade por apurar os créditos a título de tributos pagos indevidamente ou a maior também é da responsabilidade exclusiva do contribuinte, sob a avaliação posterior da regularidade do procedimento a cargo do Fisco.

Dispõe o art. 74 da referida lei que “o sujeito passivo *que apurar crédito* [...] *poderá utilizá-lo na compensação de débitos* [...]”. O § 1º determina que a compensação será efetuada mediante entrega de declaração pelo próprio sujeito passivo, contendo as informações apuradas por ele mesmo acerca do encontro entre créditos e débitos. O § 2º, por fim, dispõe acerca da extinção do crédito, que ocorrerá com a entrega da declaração, sob condição resolutória da homologação posterior.

Assim sendo, verifica-se que são dois os regimes de compensação, o que está disposto no art. 170 do CTN e o constante da Lei n.º 9.340/96. Esta última modificou o regime anterior, o da lei 8.383/91, no qual o crédito só se extinguia com a homologação da chamada “autocompensação”. No regime vigente, a própria declaração apresentada pelo contribuinte já tem o condão de extinguir o crédito, com a ressalva oposta no § 2º do art. 74.

3.5 A compensação do indébito tributário

Luís Eduardo Schoueri⁴², ao reconhecer que não há direito subjetivo à compensação, afirma que caberia tão somente ao legislador ordinário definir entre essa oposição entre pretensões: de um lado, o direito do sujeito passivo de não ser constrangido a pagar tributo a quem, afinal, é seu devedor em decorrência de montante indevidamente recolhido; do outro, o direito dos demais credores, que veem sua pretensão satisfativa preterida em relação àqueles que puderam se valer da compensação.

Como já esmiuçado em itens anteriores, a compensação está indiscutivelmente prevista na esfera federal, e tem significativa relevância em função da sua ampla utilização pelos contribuintes para reaverem seus créditos contra a Fazenda Federal.

À falta de lei, no entanto, não há que se cogitar da compensação como forma de extinção do crédito tributário. É o caso de vários Estados e municípios brasileiros.

Em excerto de extrema relevância para os propósitos deste trabalho, o autor aduz:

É imediata a semelhança entre o instituto da compensação por homologação, contemplado pelo legislador federal, e o lançamento por homologação, de que trata o art. 150 do Código Tributário Nacional. Embora o legislador não seja expresso quanto à 'homologação tácita', ela exsurge da fixação do prazo de 5 anos para que ocorra. Para que se mantenha a semelhança, cabe notar que, na hipótese de não ser homologada a compensação, inicia-se todo um procedimento administrativo, tratado pelo § 9º do mesmo dispositivo legal, denominado 'manifestação de inconformidade', cujo paralelismo com o procedimento administrativo em caso de lançamento de ofício chega ao ponto de prever recurso ao extinto Conselho de Contribuintes (hoje, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), com a observância do rito do processo administrativo.⁴³

Ressalte-se, por fim, que créditos que estiverem sendo objeto de apreciação judicial, sem que tenha sido proferida decisão definitiva de mérito, não poderão ser objeto de compensação, por força do disposto no art. 170-A do CTN. Nesse sentido, é defeso ao contribuinte utilizar-se de antecipação de tutela, liminares em mandado de segurança etc. para obter o direito de efetuar a compensação. Este último expediente, inclusive, expressamente proibido pela Lei do mandado de segurança (Lei nº 12.016/09).

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 562.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Opus cit.*, p. 563.

4 O MANDADO DE SEGURANÇA

4.1 Mandado de segurança e Estado de Direito

Ação de matriz constitucional que é, e dada a sua inscrição no rol do art. 5º, representa o mandado de segurança uma garantia fundamental voltada a proteger direito líquido e certo que tenha sido lesado ou que esteja ameaçado de lesão pelo Poder Público ou por quem lhe faça as vezes.

Juristas brasileiros de envergadura defendem a originalidade desse mecanismo do direito pátrio apto a corrigir irregularidades nas ações ou omissões estatais que firam direitos dos particulares.⁴⁴

Para Eduardo Arruda Alvim⁴⁵, o mandado de segurança representaria para o direito brasileiro, o que o *judicial review* representa para o sistema jurídico inglês: um eficaz meio de controle judicial da atividade administrativa, expediente pelo qual os tribunais controlam o exercício do poder governamental.

Reforça o autor que, no direito administrativo, o controle judicial dos atos classificados como *vinculados* é mais amplo do que com relação aos atos *discricionários*, isso em razão de que os atos vinculados “estão jungidos a um caminho pré-determinado [...] ao passo que os últimos pautam-se em critérios de conveniência e oportunidade, em relação aos quais descabe a intervenção do Judiciário”⁴⁶.

Essa ideia, em termos constitucionais, se traduz no princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, elemento indispensável do devido processo legal, o qual pode ser compreendido como o caminho único para a tomada de decisões pelo Estado, por intermédio do qual se pode controlar a atuação de cada um de seus Poderes.

Geraldo Ataliba, arrimado no jurista italiano Giorgio Pallieri, afirma que só é Estado de Direito aquele em que:

⁴⁴ Eduardo Arruda Alvim (2014, p. 1), Alfredo Buzaid (*Do mandado de segurança*, p. 275), Alexandre Freitas Câmara (2013, p. 1).

⁴⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança**. 3ª ed. atualizada e reformulada da obra “Mandado de segurança no direito tributário”. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 1.

⁴⁶ *Idem*.

a) O Estado se submete à jurisdição; b) a jurisdição deva aplicar a lei preexistente; c) a jurisdição seja exercida por uma magistratura imparcial (obviamente independente), cercada de todas as garantias; d) o Estado a ela se submeta como qualquer *pars*, chamada a juízo em igualdade de condições com a outra *pars*.⁴⁷

O mandado de segurança é o expediente processual, de status constitucional, que, utilizado pelo particular, se presta a questionar a legalidade do exercício da atividade administrativa do Estado.

O objetivo do *mandamus* é invalidar atos cometidos com abuso de poder ou desvio de finalidade por autoridade mediante ordem judicial corretiva ou impeditiva da legalidade.

Nos termos de Ataliba, o Estado submete-se ele mesmo à jurisdição, em igualdade de armas com os cidadãos. O Estado deve ser a fonte emanante do direito e seu principal destinatário. Podemos, inclusive, considerar esse direito de paridade de armas como um direito fundamental, corolário do Estado Democrático de Direito.

4.2 O mandado de segurança na Constituição Federal

Na Constituição Federal, o mandado de segurança está previsto no art. 5º, LXIX e LXX, que disciplinam, respectivamente, o mandado de segurança individual e o coletivo.

Em estrita consonância com o que dispuseram constituições anteriores, o inciso XXXV do art. 5º assegura que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

O inciso LXIX do art. 5º da CF dispõe que: “conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus*, ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”.

Em decorrência do escopo deste trabalho, que é o de explicitar a aplicação do *mandamus* na relação entre Fisco e contribuinte no tocante à compensação de tributos, delimitou-se o âmbito de alcance do estudo ao mandado de segurança individual.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 120.

A par desse objetivo, apenas para elucidação sucinta, temos que o mandado de segurança coletivo poderá ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, por organização sindical, por entidade de classe ou por associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano em defesa dos interesses de seus membros e associados (CF, art. 5º, LXX).

Machado assinala que, por constar do rol dos direitos fundamentais, consubstanciado no Título II da CF, a previsão do art. 60 §4º alcança o mandado de constitucional que pretenda a sua supressão.⁴⁸

São elementos essenciais do conceito de mandado de segurança para Hugo de Brito Machado o fato de ele ser:

a) uma garantia constitucional que, como tal, não pode ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei; b) um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo *habeas corpus* nem pelo *habeas data*; c) uma garantia constitucional e um instrumento processual, do particular, contra o Poder Público.⁴⁹

O mandado de segurança, como remédio constitucional que é, pode ser impetrado tanto em caráter repressivo quanto preventivo. A par de o texto constitucional ser explícito quanto à função repressiva do *writ* – isto é, aquela tendente a afastar o ato da autoridade ou fazer cessar a omissão que possa acarretar dano a direito líquido e certo do particular – o mandado de segurança também pode ter caráter preventivo.

O fato de que sua previsão se dê apenas na legislação infraconstitucional não é empecilho para que se conclua que o mandado de segurança preventivo também tem fundamento constitucional. Eduardo Arruda Alvim acentua o fato de que “o art. 5º, inc. XXXV, da CF, que garante o amplo acesso ao Judiciário em caso de lesão ou ameaça de lesão, permite conferir ao mandado de segurança preventivo dignidade constitucional”⁵⁰.

4.3 A Lei do Mandado de Segurança (Lei n.º 12.016/09)

Na definição de Meirelles:

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 12.

⁴⁹ *Opus cit.*, p. 13.

⁵⁰ ALVIM, Eduardo Arruda. *Opus cit.*, p. 134.

Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção do direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.⁵¹

Direito *líquido e certo*, para o autor é aquele que:

se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.⁵²

Direito líquido e certo é aquele dependente apenas de prova documental pré-constituída. Não quer dizer que o direito seja incontestável, mas apenas que possa ser comprovado documentalmente e de plano.

Quanto aos sujeitos processuais no mandado de segurança, eles são três: impetrante, impetrado e o Ministério Público.

O impetrante é o indivíduo que tem seu direito líquido e certo lesado ou ameaçado de lesão por ato ilegal ou cometido mediante abuso de poder emanado de autoridade.

O impetrado é a autoridade pública ou o particular em exercício de atribuição pública responsável pela coação, é a autoridade coatora: pessoa natural investida do poder de decisão apto a ordenar a cessação do ato abusivo e sua eventual correção. É o detentor da competência estabelecida pela norma. Se em desconformidade com esse comando, temos que a ação será ilegal; se extrapolar os limites pela norma estabelecidos para sua atuação ou desviando-se da finalidade dos atos, estará incorrendo a autoridade em abuso de poder.

O *Parquet* pode figurar tanto como a entidade estatal responsável pela fiscalização do interesse público tutelado, quanto como impetrante ou impetrado. Na qualidade de *custos legis*, deve emitir parecer acerca da demanda, devendo zelar pelo interesse público, pela correta aplicação da lei e pela higidez processual. É o Poder fiscalizando o Poder.

⁵¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança e ações constitucionais**. 34 ed. (atual. Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes). São Paulo: Malheiros, 2012, p. 25-26.

⁵² *Opus cit.*, p. 37.

Além desses sujeitos, indispensáveis para a formação da lide, outros podem se apresentar em cada um dos polos da relação processual. É o caso do terceiro interessado, que pode acompanhar o impetrante ou, no polo oposto, acompanhando o impetrado, podem figurar litisconsortes facultativos ou necessários.

4.4 O mandado de segurança no direito tributário

Consoante James Marins,

o mandado de segurança é por muitos considerado como ‘a ação tributária por excelência’. [...] O caráter de celeridade e preventividade do mandado de segurança assume elevado valor protetivo; do mesmo modo, em sua vocação repressiva, o mandado de segurança evita que atos administrativos fiscais tidos como ilegais produzam danos patrimoniais e extrapatrimoniais de incerta reparabilidade.⁵³

A classificação dos atos administrativos para o direito tributário também importa em consequências. O fato de que os atos administrativos ditos *vinculados* estão adstritos a percorrer um encadeamento lógico compulsório faz com que o desvio nessa cadeia enseje a insurgência do administrado contra a autoridade que o proferiu.

Essa é a natureza da maioria dos atos praticados no exercício da atividade financeira do Estado, uma vez que ela está adstrita ao princípio da legalidade. No direito tributário, essa vinculação é elevada a patamar ainda superior, vez que o princípio da estrita legalidade, consubstanciado no art. 150, I da CF, é corolário do nosso sistema tributário.

No entanto, não são irrelevantes as situações em que, no direito tributário, a autoridade reveste-se de um poder *discricionário*. A abertura para critérios de conveniência e oportunidade, todavia, não implicam na assunção da premissa de que esses atos estão imunes à apreciação de sua regularidade pelo Poder Judiciário.

Nessa esteira, o mandado de segurança pode ser a via adequada para o controle judicial tanto de atos *vinculados* quanto para atos *discricionários*. O controle, pelo Poder Judiciário, não é substituto do controle administrativo do mérito, realizado pela autoridade fazendária. No entanto, cabe ao Judiciário, quando provocado, assegurar que as decisões

⁵³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 415.

feitas no plano da conveniência ou da oportunidade administrativas estejam consoantes com o Direito, tanto em âmbito material quanto processual.

Meirelles assinala que:

o *mandamus* preventivo tem sido muito utilizado em matéria tributária, em especial para proteção contra a cobrança de tributos inconstitucionais ou *contra legem*. Embora inadmissível o mandado de segurança contra lei em tese, a edição de nova norma dispendo sobre tributação traz em si a presunção de que a autoridade competente irá aplicá-la. Assim, admite-se que o contribuinte, encontrando-se na hipótese de incidência tributária prevista na lei, impetre o mandado de segurança preventivo, pois há uma ameaça real e um justo receio de que o Fisco efetue a cobrança do tributo.⁵⁴

Isto porque o lançamento tributário é atividade vinculada e obrigatória da autoridade fazendária, não lhe sendo facultado cogitar de critérios de conveniência e oportunidade para efetuá-lo, de modo que o justo receio de lesão pode sim ser apto a ensejar o mandado de segurança.

Como ensina Hugo de Brito Machado:

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Isto significa que, tendo conhecimento da ocorrência de um fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editar uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo a autoridade está obrigada a exigir o tributo, e a impor penalidades aos inadimplentes.⁵⁵

A hipótese para impetração do mandado de segurança a que alude o art. 1º da Lei n.º 12.016/2009 com relação a ameaça de lesão ao direito (o “justo receio de sofrê-la”) é justificada por esse fato. Sendo o lançamento um ato administrativo discricionário e obrigatório, constitui-se responsabilidade funcional do agente fazendário proceder ao lançamento assim que as condições fáticas tenham se efetuado. “Ocorrido o fato oponível (eventualmente mesmo antes, em casos excepcionais), nasce o justo receio legitimador da impetração preventiva”⁵⁶.

⁵⁴ *Opus cit.*, p. 31.

⁵⁵ *Opus cit.*, p. 270.

⁵⁶ ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança**. 3ª ed. atualizada e reformulada da obra “Mandado de segurança no direito tributário”. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 1.

O mandado de segurança sem dúvida constitui meio adequado para a proteção do direito líquido e certo do contribuinte contra ilegalidade ou abuso de poder cometido por agentes da administração fazendária.

Constitui-se, pela amplitude dos direitos que pode tutelar, um dos meios mais eficientes de que dispõe o contribuinte para opor-se contra as exigências fiscais que considera indevidas.

Eduardo Arruda Alvim elenca alguns desses motivos:

1. A liminar em mandado de segurança, como dito, constitui-se em causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
2. Cabe mandado de segurança (preventivo) mesmo que ainda não tenha sido efetuado o lançamento, tanto bastando que tenha ocorrido ou esteja em vias de ocorrer, no mundo fenomênico, o fato subsumível à hipótese de incidência normativa, pois sendo o lançamento atividade obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, par. ún., do CTN), ocorrida a hipótese de incidência normativa no mundo fenomênico, outra alternativa não resta à autoridade administrativa, senão a de proceder ao lançamento;
3. Além disso, considere-se que se o mandado de segurança for inadmitido, sem que seja prolatada sentença de mérito, isto não inibe que o contribuinte lance mão de outro meio processual para insurgir-se contra o fisco, como, por exemplo, a ação anulatória de débito fiscal;
4. Finalmente, há que se ter presente, ao lado disso, a celeridade do rito do mandado de segurança.⁵⁷

4.5 A certeza e a liquidez do direito no tocante à compensação tributária.

Para Meirelles,

O conceito de 'liquidez e certeza' adotado pelo legislador é impróprio – e mal expresso – alusivo à precisão e comprovação do direito, quando deveria aludir à precisão e comprovação dos fatos e situações que ensejam o exercício desse direito.⁵⁸

A matéria de direito pode até ser controversa – afinal o que se busca é o reconhecimento do direito pelo Estado-juiz –, mas os fatos, estes é que devem ser incontrovertidos e incontestáveis. A certeza do direito deve ser passível de comprovação *de plano*, uma vez que no mandado de segurança, para o autor, não há um momento reservado à instrução probatória posterior ao ajuizamento da inicial.

⁵⁷ ALVIM, Eduardo Arruda. *Opus cit.*, p. 28.

⁵⁸ *Opus cit.*, p. 37.

Acerca da profundidade do conhecimento possível no mandado de segurança, Medina e Araújo: “Caso exista a necessidade de cognição profunda para a averiguação da ilegalidade ou prática do abuso, a situação não permitirá o uso da via estreita do mandado de segurança”⁵⁹.

A profundidade limitada da cognição em mandado de segurança não se refere, contudo, a existência de eventual controvérsia acerca da matéria de direito. Quanto a isso, já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, mediante a Súmula 625, segundo a qual a existência de “controvérsia sobre matéria de direito não impede a concessão de mandado de segurança”.

Conforme leciona Eduardo Arruda Alvim,

a violação a direito líquido e certo – diz a Constituição Federal – deve nascer de ilegalidade ou abuso de poder. A distinção normalmente feita pela doutrina, entre ilegalidade e abuso de poder, diz com a natureza do ato praticado pela autoridade impetrada. Se vinculado, fala-se em ilegalidade; se discricionário, pode haver abuso de poder.⁶⁰

A questão mais importante a ser investigada com relação ao tema direito líquido e certo em mandado de segurança na efetivação do direito à compensação tributária é saber se o ato que defere a compensação é discricionário ou vinculado.

O controle dos atos vinculados é sem dúvida menos problemático que o dos atos discricionários, visto que os primeiros devem completar um “percurso” obrigatório, de modo que verificar eventual desvio nesse itinerário é mais fácil. Os atos discricionários, por sua vez, estão submetidos aos critérios de conveniência e oportunidade da autoridade fazendária. Assim, sob o risco de que o Judiciário se imiscuisse nos assuntos do Executivo, afrontando desse modo o princípio da separação das funções estatais do poder, não pode o juiz apreciar os critérios de conveniência e oportunidade que fundamentam o ato administrativo. Ressalte-se que a vedação não se refere à apreciação do ato ele mesmo – que, por óbvio, o princípio da inafastabilidade da jurisdição garante esse direito. O que é vedado ao Judiciário é adentrar no mérito das decisões administrativas, contestar e modificar critérios de conveniência e oportunidade, cuja definição se dá em sede da função típica do Poder Executivo.

⁵⁹ MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de. **Mandado de Segurança individual e coletivo: comentários à Lei. 12.016/2009**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 34-35.

⁶⁰ *Opus cit.*, p. 118-119.

No que se refere ao escopo deste trabalho, faz-se necessário investigar se o deferimento ou homologação do pedido de compensação tributária, quando realizado em estrita consonância com os requisitos estabelecidos pela lei, é ato pertencente à classe dos atos administrativos vinculados ou discricionários.

Conforme o entendimento doutrinário majoritário não existe direito subjetivo a efetuar a compensação. O direito está condicionado à edição de lei pela pessoa jurídica de direito público. Entretanto, quando a hipótese estiver prevista em lei, podemos considerar que o requisito estabelecido pelo art. 170 do CTN encontra-se atendido, fazendo o contribuinte jus a efetuar a compensação.

Desse modo, existindo a previsão legal, quando as hipóteses de realização da compensação estiverem regulamentadas, pode-se considerar certo o direito a efetuar-la. Caberia ao contribuinte apenas subsumir a hipótese constante da legislação com sua situação concreta, efetivando assim o direito.

Nesse particular, a questão da prova vai depender da pretensão do autor: se a prestação jurisdicional que intenta se referir apenas a ter declarado seu direito a efetivar a compensação, ou se a pretensão suponha a realização efetiva da compensação. Quanto a esta última situação, o que o contribuinte deseja como prestação jurisdicional requer, como pressuposto lógico, que a compensação já tenha sido efetivada.

Essa dualidade de situações possíveis foi externada por um julgado paradigmático da 1ª Turma do STJ, o qual aclara os requisitos que deve provar o impetrante, no momento da propositura, para evidenciar o direito líquido e certo a que alude em sede de mandado de segurança.

Trata-se do REsp nº 1.111.164/BA, no qual o STJ, ao ser instado a se posicionar sobre a questão da prova no mandado de segurança em sede de compensação tributária, diferenciou em duas as situações atinentes à comprovação do direito líquido e certo e como deveria o contribuinte proceder para aclarar seu direito.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPETRAÇÃO VISANDO EFEITOS JURÍDICOS PRÓPRIOS DA EFETIVA REALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. NECESSIDADE.

1. No que se refere a mandado de segurança sobre compensação tributária, a extensão do âmbito probatório está intimamente relacionada com os limites da pretensão nele deduzida. Tratando-se de impetração que se limita, com base na súmula 213/STJ, a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como

pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação, a prova exigida é a da 'condição de credora tributária' (ERESP 116.183/SP, 1ª Seção, Min. Adhemar Maciel, DJ de 27.04.1998).

2. Todavia, será indispensável prova pré-constituída específica quando, à declaração de compensabilidade, a impetração agrega (a) pedido de juízo sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação). Nesse caso, o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado depende necessariamente da comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar. Precedentes da 1ª Seção (ERESP 903.367/SP, Min. Denise Arruda, DJe de 22.09.2008) e das Turmas que a compõem.

3. No caso em exame, foram deduzidas pretensões que supõem a efetiva realização da compensação (suspensão da exigibilidade dos créditos tributários abrangidos pela compensação, até o limite do crédito da impetrante e expedição de certidões negativas), o que torna imprescindível, para o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado, a pré-constituição da prova dos recolhimentos indevidos.

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Pode-se depreender do acórdão que, quanto à primeira hipótese, não é necessário trazer a juízo os elementos de prova que evidenciem o direito líquido e certo, pois essa regularidade será aferida pela autoridade fiscal, em momento posterior.

Por outro lado, se o impetrante deseja do juiz mais do que a declaração de que a compensação pode ser realizada (seria o caso, por exemplo, de pedido de suspensão de exigibilidade do crédito, de expedição de certidões negativas ou positivas com efeitos de negativas, de obter a declaração da não ocorrência da prescrição fulminando o direito de efetuar a compensação ou do acréscimo de juros e correção monetária incidentes no valor do montante do indébito), a questão da prova se mostra fundamental, razão pela qual se faz necessário que o impetrante comprove, documentalmente no momento da impetração, a irregularidade que incide sobre as parcelas que deseja serem compensadas.

Havendo o oferecimento de óbices à compensação referentes não à incoerência dos fatos sobre os quais a norma incide, mas sobre a compreensão que a autoridade pública tem acerca daquela norma, o mandado de segurança é cabível para garantir o direito à compensação.

5 O MANDADO DE SEGURANÇA NA COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

5.1 O alcance da Súmula n.º 213 do STJ

Dispõe a Súmula n.º 213 que “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Ao intentar a extinção do crédito tributário mediante a compensação, pode o contribuinte se deparar com situações que eventualmente frustrem sua pretensão. É possível que já existam manifestações da autoridade fazendária que vão de encontro àquela determinada hipótese de compensação pleiteada pelo contribuinte. A par disso, pode ele recear que, uma vez efetuada a compensação, ela não seja homologada pela autoridade, por matéria estritamente de direito.

No caso de o receio do contribuinte ser fundado no conteúdo de manifestações anteriores da administração fazendária, o mandado de segurança seria de natureza preventiva. Dada a natureza vinculada do lançamento tributário, o receio de que a administração procedesse de igual modo com relação à sua pretensão seria justo e factível, ensejando assim a impetração do *mandamus*.

O *justo receio* do contribuinte reside na natureza vinculada e obrigatória do lançamento, incidindo desde logo os efeitos da norma jurídico-tributária de incidência. Ocorrido o fato gerador do tributo, nasce o poder-dever de a autoridade administrativa proceder ao lançamento, não lhe cabendo, no exercício de suas atividades, a possibilidade de ignorá-la ou descumpri-la, sob pena de ser responsabilizada funcionalmente.

Na hipótese em que a compensação já tenha sido realizada e não tenha sido homologada pela autoridade fiscal com fundamento jurídico – isto é, referente a entendimento fazendário externado por meio de seu regramento infralegal – tem-se aí uma ação de autoridade pública que obstou um direito do contribuinte. É o caso, portanto, de impetração de um mandado de segurança de cunho repressivo.

Entretanto, apesar de, conforme o caso concreto, haver variação na categoria do mandado de segurança a ser impetrado – se repressivo ou preventivo – ambas as hipóteses encontram-se contempladas no enunciado n.º 213 da Súmula do STJ.

A exegese da Súmula n.º 213 leva à compreensão de que o pedido em sede de mandado de segurança não deve ser a extinção do crédito tributário. Deve o contribuinte requerer o reconhecimento do direito de efetuar a compensação face ao obstáculo oposto pela fazenda. O contribuinte, por intermédio do *writ*, deve pleitear tão somente uma prestação jurisdicional de caráter declaratório, tendente a estabelecer, no caso concreto, os limites que deverão ser observados pelo contribuinte no momento da realização da compensação, isto é, a declaração de que determinado crédito tributário pago de modo indevido é compensável com valores vincendos que serão recolhidos a título de outros tributos.

Ao magistrado, por sua vez, é defeso declarar extinto o crédito tributário, uma vez que, sendo o lançamento uma atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), não pode o juiz atuar em nome do administrador.

Em síntese, na compensação de créditos tributários, a decisão em mandado de segurança somente pode declarar que o contribuinte faz jus ao direito de efetivar a compensação nos moldes do que assegura a lei ordinária, além de lhe assegurar que não lhe serão impostas penalidades ou autuações indevidas em decorrência do exercício do direito potestativo.

Cleide Previtalli Cais é taxativa ao afirma que “toda restrição introduzida por norma infralegal ao exercício do direito à compensação de créditos tributários viola direito líquido e certo do contribuinte”.⁶¹

A compensação propriamente dita far-se-á por conta e risco do contribuinte, mediante procedimento administrativo adequado, não cabendo ao juiz a verificação da regularidade do encontro de contas. À administração tributária cabe essa fiscalização, não ficando o Fisco de modo algum impedido de procedê-la em decorrência de que a compensação tenha sido deferida pela via judicial. Não fica o Fisco, portanto, impedido de conferir a correção do ato praticado.⁶²

⁶¹ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 422.

⁶² CAIS, Cleide Previtalli. *Opus cit.*, p. 423

5.2 A aparente contradição entre as Súmulas 212 e 213 do STJ

O teor da Súmula 213 é no sentido de garantir a utilização do mandado de segurança para afastar óbices indevidamente oferecidos à efetivação da compensação, reiterando a proteção constitucional do mandado de segurança contra atos ilegais praticados pela autoridade administrativa fiscal.⁶³

No caso particular da compensação em sede de tributos federais, a Lei n.º 9.430/96 passou a dispor sobre a possibilidade de que, uma vez indeferida a DCOMP, o contribuinte possa apresentar a “manifestação de inconformidade”, e, ainda, eventual discordância quanto ao provimento administrativo dado nessa instância enseja recurso ao Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), também dotado de efeito suspensivo.

O regime da Lei n.º 9.340/96 instituiu a figura da compensação independentemente da anuência da autoridade fazendária, mediante a simples entrega de declaração pelo sujeito passivo. No entanto, caso o contribuinte se depare com algum empecilho que seja tendente a frustrar a sua pretensão, poderá valer-se do mandado de segurança para obter a declaração do direito. O entendimento jurisprudencial não é em outro sentido, vide a Súmula 213 do STJ.

Porém, embora cabível o *writ* para a obtenção da declaração em tela, o Enunciado n. 212 da Súmula do STJ fixa que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”. No mesmo sentido, a Lei 12.016/09, que em seu art. 7º § 2º determina que “não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários”.

Defende Alexandre Macedo Tavares que “o conteúdo da súmula em comento não se subsume, como necessariamente exigido, às situações em que o impetrante se limita a efetuar um requerimento de cunho meramente declaratório”⁶⁴. O escopo do referido

⁶³ SILVA, Eric de Castro e. Compensação tributária: espécies e análise crítica frente às súmulas n.º 212 e 213 do Superior Tribunal de Justiça. **Revista de Estudos Tributários**, n. 17, jan./fev. de 2001. São Paulo: Síntese, p. 184.

⁶⁴ TAVARES, Alexandre de Macedo Tavares. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 168.

enunciado seria o de barrar o deferimento de medida liminar que resultasse na efetivação da compensação, e se dá por dois motivos, apresentados pelo autor.⁶⁵

O primeiro, como já exposto em momentos anteriores, é que ao magistrado é vedado conceder a medida liminar quando o pleito do contribuinte é no sentido de obter a declaração da compensação pelo Judiciário, com a conseqüente extinção do crédito tributário. Esse provimento é vedado porque a extinção do crédito tributário via compensação, como disposto na legislação de regência, se dá, necessariamente, em momentos distintos: com a declaração realizada pelo contribuinte pela via adequada (Declaração de Compensação), e, posteriormente, com a homologação do procedimento pela autoridade, sob condição resolutória.

Como segundo motivo apresentado como decisivo para a edição da súmula em comento se refere à suposta irreversibilidade do provimento, chamada por Reis Friede de “*periculum in mora inverso*”⁶⁶. Parte da jurisprudência sobre a matéria entendeu ser indevido o deferimento de medida liminar em mandado de segurança para autorizar a compensação, porque esta seria plenamente satisfativa⁶⁷, pois a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário, consoante o art. 156, II, do CTN.

Inclusive, os precedentes jurisprudenciais que motivaram a edição da referida súmula referem-se a situações em que o contribuinte, em sede de medida cautelar, pede que o crédito tributário seja extinto mediante a compensação.⁶⁸

⁶⁵ Opus cit., p. 170-171.

⁶⁶ FRIEDE, Reis. **Medidas liminares em matéria tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 155 *apud* TAVARES, *opus cit.*, p. 170.

⁶⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *Opus cit.*, p. 423.

⁶⁸ COMPENSAÇÃO - COFINS - FINSOCIAL - LIMINAR - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSSIBILIDADE. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM REITERADOS PRECEDENTES, NÃO TEM ADMITIDO CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA PARA AUTORIZAR COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. RECURSO PROVIDO. (REsp 137.489/PE, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/1998, DJ 20/04/1998, p. 28); No mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. AÇÃO CAUTELAR. LIMINAR. COMPENSAÇÃO DO FINSOCIAL COM TRIBUTOS DA MESMA NATUREZA. DESCABIMENTO. I - Não cabe postular no âmbito estreito da liminar, em cautelar inominada, a compensação de créditos relativos ao fisco com outros pertinentes ao fisco. II - "In casu", ao pedir a concessão de liminar, com o escopo de assegurar o direito de proceder a compensação de créditos de sua titularidade, de sorte a extingui-los, formula o postulante pedido de feição inquestionavelmente satisfativa, o que não se compadece com o perfil técnico processual do provimento cautelar. III - Recurso desprovido. decisão unânime. (REsp 121.315/PR, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/1997, DJ 30/06/1997, p. 30949); E também: TRIBUTARIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO. MEDIDA CAUTELAR. LIMINAR LEI NUM. 8.383/91 (ART. 66). 1. A CAUTELAR NÃO SE PRESTA PARA AFIRMAÇÃO DA SUFICIÊNCIA, CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS LANÇADOS COMO COMPENSAVEIS. 2. MULTIFÁSIOS

Sendo assim, no pedido feito pelo contribuinte em sede de mandado de segurança não poderia figurar como tutela requerida a extinção do crédito, dado que esta atividade se insere no rol daquelas privativas da Administração. Para que fosse acertado, seu pleito deveria contemplar apenas a declaração judicial de que o crédito e o débito que possui o contribuinte perante o Fisco são compensáveis.

Daí o entendimento doutrinário de que as súmulas 212 e 213 são perfeitamente conciliáveis, por tratarem de temas diversos. Uma análise mais acurada acerca do seu alcance evidencia que a contradição é apenas aparente.

Cleide Previtalli Cais é quem na doutrina expõe sobre a compatibilização entre ambos os enunciados com mais clareza. Aduz ela que:

O mandado de segurança em tema de compensação de créditos tributários somente pode declarar que o contribuinte tem o direito de compensar assegurado pelo art. 66 da Lei 8.383/1991 e posteriores alterações, além de vedar a imposição de penalidades e de autuações ao contribuinte por estar exercendo esse direito.

A compensação em si mesma, envolvendo correção de valores e certeza de ser o recolhimento indevido ou não, é feita por conta e risco do contribuinte, não ficando a fiscalização inibida de conferir a correção do ato praticado.

Esse é o fundamento pelo qual entendemos que foi editada a Súmula 212, vedando a autorização de compensação de créditos tributários por medida liminar, mas assegurando seja declarado esse direito em sentença proferida em ação mandamental.⁶⁹

Assim desfeita a eventual contradição que pode surgir quando da análise de ambas as súmulas, verifica-se que, em mandado de segurança, é vedado o deferimento de liminar que resulte na efetivação a compensação (súmula 212), garantida, no entanto, a utilização do *writ* que vise tão somente à obtenção da declaração do direito de efetuar o ajuste de contas (súmula 213), por conta própria do contribuinte e garantida a apreciação da regularidade do procedimento pela administração fazendária.

PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 3. RECURSO PROVIDO. (REsp 158.768/CE, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 02/04/1998, DJ 25/05/1998, p. 44).

⁶⁹ CAIS, Cleide Previtallis. *Opus cit.*, p. 423.

5.3 As súmulas 213 e 460: limitações do mandado de segurança para conhecer de óbices à compensação

A lei atribui ao próprio contribuinte a realização da compensação, independentemente de autorização judicial. Eventualmente, em casos excepcionais, atos normativos infralegais podem veicular restrições ao direito de efetuar a compensação, bem como ao modo de exercitar esse direito.

Nesse caso, cabe o mandado de segurança para que seja declarado o direito do sujeito passivo de efetuar a compensação, com vistas a afastar o obstáculo indicado pela autoridade tributária⁷⁰. Reconhecido o direito de compensar, deve o sujeito passivo ajuizar a ação competente para que a compensação seja efetivada.

Essa diferença de alcance do mandado de segurança no tocante à compensação tributária pode ser evidenciada pela análise conjunta das Súmulas 213 e 460 do STJ. Há uma considerável diferença entre pedir que o juiz declare o direito de efetuar a compensação e pedir que ele convalide a compensação já efetuada pelo contribuinte por conta própria.

A primeira hipótese é a contida na Súmula 213. Como já exposto, é dado ao contribuinte pedir que o juiz declare o direito de efetuar a compensação via mandado de segurança, uma vez que os efeitos da impetração, neste caso, serão *ex nunc*, para o futuro, o que é permitido ao *mandamus*.

A segunda hipótese, por sua vez, é sobre a qual versa a Súmula 460. Dispõe ela que “é incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte”.

Provimento judicial que possibilitasse a convalidação de um ato já realizado, produziria efeitos *ex tunc*, o que não é dado ao mandado de segurança.

Ressalte-se que o disposto na súmula 460 reafirma o sentido de outra súmula, a 271 do STF, mais antiga, que dispõe que é vedado, em sede de mandado de segurança, a

⁷⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 349.

concessão de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais, para serem obtidos, devem ser reclamados pela via própria, seja administrativa ou judicial.⁷¹

Cleide Previtali Cais, nesse mesmo sentido, aduz que o reconhecimento da titularidade do direito líquido e certo pode se dar via sentença, e a decisão estará sujeita aos efeitos da coisa julgada, mas “os efeitos patrimoniais desejados deverão ser requeridos mediante as vias próprias”.⁷²

O entendimento conjunto das referidas súmulas é reforçado pelo enunciado nº 269, também da Súmula do Pretório Excelso. Dispõe ele que “o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”.

Isso se dá porque a finalidade do *mandamus* é específica, em decorrência do disposto no inciso LXIX do art. 5º da CF. Ao reservar a utilização do mandado de segurança a situações excepcionais, em que o particular teve seu direito violado por agente público e não possui a sua disposição outro remédio para atacar o referido ato, a CF privilegiou o mandado de segurança como uma ação capaz de atacar, com vigor e eficiência, lesões graves não atacáveis por outras vias.

A restrição quanto ao uso do mandado de segurança não é desarrazoada, dado que os atos lesivos a interesses de particulares podem ser atacados por diversas vias, cujos delineamentos jurídicos permitem satisfazer com eficiência as mais diversas pretensões. Assim, tal limitação ao uso do mandado de segurança garante a sua correta utilização e, por consequência, a sua eficácia para atacar os atos que demandam providências mais enérgicas. Por essa linha de raciocínio, não é o caso da pretensão de efetuar cobrança de valores pretéritos, daí a afirmação da Súmula n.º 269.

Apesar de que o entendimento consolidado pela Súmula n.º 213, de que é cabível pleitear a compensação de tributos em sede de mandado de segurança, não é dado ao Judiciário, convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte por sua própria conta, dado que a via do *mandamus* é estreita, e a apreciação do procedimento levado a cabo pelo contribuinte demandaria, inexoravelmente, dilação probatória.

Afirma Raphael Castro e Silva:

⁷¹ A súmula 271 do STF data de 12/03/1963 e dispõe: “a concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”.

O mandado de segurança é via hábil apenas para o pedido de declaração do direito, isto é, presta-se apenas para declarar o indébito tributário, abarcando a inexigibilidade tributária daquilo que seja contemporâneo e subsequente ao ajuizamento desta ação. [...] O mandado de segurança volta-se apenas para o presente (matiz repressivo) e para o por vir (mandamentalidade, consubstanciada em ordem de comportamento à autoridade pública). O mandado de segurança não tem o condão de consertar ou reconstituir o direito violado no passado. Portanto, nesta compensação ou restituição de indébito (cf. S. 114 e REsp *supra*) só é possível aceitar como sendo alusiva ao que fora pago após a impetração e durante o trâmite do mandado de segurança, até que se obtenha a procedência final do pleito mandamental. Como dito, o mandado de segurança não altera o passado, apenas conforma o presente e o futuro à luz do dever-ser doravante.⁷³

Assim sendo, se o contribuinte se depara com uma situação concreta que obstaculize o direito que julga possuir, tem ele, pela natureza vinculada do lançamento tributário, justo receio de que o lançamento que efetuou venha a não ser homologado, ou pior, que venha a ser réu em ação fiscal. A não homologação, como aduz Gabriel Troianelli, pode se dar por exemplo, sob pretexto de ter o contribuinte incorrido em inexatidão ou divergência entre os documentos comprovantes do crédito que instruem a declaração.⁷⁴

Óbices indevidos, fora dos limites da legislação regulamentadora da compensação, constituem-se ofensa a direito líquido e certo. Por indevidos entende-se aqueles que recaem não sobre os fatos sobre os quais a norma incide, mas os referentes à compreensão que a autoridade pública tenha a respeito da compensação.

Um exemplo concreto de óbice outrora oferecido à compensação, atualmente pacificado, referia-se à negativa da RFB em aceitar a compensação da contribuição para o Finsocial com a Cofins. O julgado abaixo colacionado ilustra a utilização da via judicial para a obtenção da declaração de que determinados créditos e débitos são compensáveis, bem como o entendimento expresso de que norma infralegal não pode criar óbices não previstos na legislação de regência, devendo apenas regulamentá-la.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL (LEI N. 7.689/88). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS (LEI COMPLEMENTAR NUM. 70/91). COMPENSAÇÃO (LEI N. 8.383/91): POSSIBILIDADE. FINSOCIAL E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL (LEI N. 7.689/88). COMPENSAÇÃO (LEI N. 8.383/91). IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE

⁷² CAIS, Cleide Previtali. *Opus cit.*, p. 339.

⁷³ SILVA, Raphael Castro e. A afirmação e a restituição do indébito tributário: um impasse jurisprudencial acerca do instrumento processual adequado às diversas providências. **Revista Dialética de Direito Processual**, n. 108, p. 113-125, 2012.

⁷⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. **Revista dialética de Direito Tributário**, nº 165, p.26-36.

PROVIDO. I - Os valores recolhidos a título de contribuição para o Finsocial, cuja exação foi considerada inconstitucional pelo STF (RE num. 150.764-1), são compensáveis diretamente pelo contribuinte com aqueles devidos à conta da Cofins, no âmbito do lançamento por homologação. Precedente: EREsp num. 78.301 - BA, relator Ministro ARI PARGENDLER, 1a. seção, julgado em 11/12/96. **II - A IN num. 67/92, como norma complementar prevista no art. 66, parágrafo 4, da lei num. 8.383/91, não poderia criar óbices ao instituto da compensação tributária, não previsto na lei de regência, devendo limitar-se à sua simples regulamentação.** III - Todavia, a compensação entre o Finsocial e a CSSL, não é admitida, visto que possuem fatos geradores distintos. IV - Recurso conhecido e parcialmente provido. Decisão Por unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar parcial provimento. (REsp 169.497/SP, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/1998, DJ 03/08/1998, p. 214).

Com base no julgado acima, percebe-se que os entraves que podem ser oferecidos pelo Fisco perpassam muitas vezes pela hermenêutica das normas tributárias. Isto é, os óbices eventualmente opostos à pretensão do contribuinte são o resultado da interpretação da legislação infralegal pela autoridade tributária. A atuação dos agentes do Fisco se dá no sentido de cumprir a determinação constante dos atos normativos aos quais estão vinculados.

Quanto à interpretação das normas tributárias, Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Como observa Paulo de Barros Carvalho, a chamada *interpretação literal* não é interpretação. É pressuposto de interpretação, pois é lendo que o intérprete se aproxima dos textos, para – desenvolvendo acurada atividade científica – desvendar o conteúdo, sentido e alcance das normas nele contidas. Não se pode pretender entender um texto sem correlacioná-lo com o contexto em que está inserido. Não há norma jurídica avulsa. Só é jurídico o preceito integrado no sistema e com ele – em seu todo, como um conjunto – interpretado, para captação do encadeamento de significações normativas.⁷⁵

Nesse sentido, a interpretação da legislação infralegal deve se dar de modo consentâneo com o sistema jurídico-tributário vigente. Como a atuação da autoridade fazendária é no sentido de cumprir a determinação constante no ato normativo ao qual está vinculada, o papel do intérprete é da maior importância, visto que as eventuais falhas e incoerências do sistema poderão ser remetidos à apreciação do Judiciário pra que se manifeste. Aqui não se faz qualquer juízo de valor com relação à atuação do agente fazendário, uma vez que entende-se que tal situação se trata de atuação funcional vinculada, fruto não de desmandos dos agentes fazendários, mas da própria política tributária vigente.

Nesse sentido, quando o embaraço procede da interpretação de ato normativo infralegal pela autoridade fazendária, normalmente não se discute qualquer fato. As restrições

⁷⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito*. São Paulo: Ed. RT, 1976, p. 173 *apud* ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

normalmente recaem sobre o direito do contribuinte. Dado que o eventual óbice advém exatamente do estrito cumprimento de normas infralegais pelo agente fiscal, o mandado de segurança é cabível para garantir o direito à compensação.

A insurgência do contribuinte não se dá com relação a valores, *ao quantum* da obrigação. Quer ele, com a utilização da medida judicial, que seja declarado o seu direito de efetuar a compensação independentemente da anuência do Fisco.

Também cabe o mandado de segurança quando a exigência da autoridade fazendária recai não sobre determinado meio de instrumentalização da compensação (tal qual, por exemplo, a necessidade de se proceder à liquidação do crédito perante o Fisco antes de proceder à compensação), mas sobre o próprio direito de efetuar a compensação.

Sobre esse particular, já se posicionou o STJ, no REsp 1.309.265/RS (Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 3/5/12) que "não existe óbice à regulamentação quanto à forma e procedimentos para a efetivação da compensação tributária, bem como à imposição de limites ao seu exercício, por parte do legislador ordinário, desde que obedecidos os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional".

O caso concreto tratava exatamente da exigência, imposta pela RFB mediante a IN nº 1.300/2012 de proceder à prévia habilitação, perante a autoridade fazendária, do crédito a ser compensado⁷⁶. Essa exigência não soa desarrazoada, visto que, no particular da compensação tributária, o crédito do sujeito passivo deve possuir obrigatoriamente determinadas características, tais quais a exigibilidade, a fungibilidade, a reciprocidade e a liquidez. A exigência de prévia liquidação, portanto, é apenas exigência instrumental, necessária ao resguardo da correta aplicação do instituto e, afinal, do interesse público.

Em última análise, constitui-se a liquidação do crédito verdadeira garantia do sujeito passivo, uma vez que tendo procedido corretamente à liquidação do crédito que possui perante a Fazenda Pública, o procedimento da compensação pode se dar com maior segurança, sem o risco da não homologação no prazo de 5 anos.

⁷⁶ Art. 82. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela DRF, Derat, Demac/RJ ou Deinf com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Temos, portanto que as exigências da autoridade fazendária para a efetivação da compensação pelo sujeito passivo podem ter natureza instrumental ou referirem-se propriamente ao exercício do direito de efetuar a compensação.

No tocante às primeiras, não é descabido que normas infralegais disponham acerca do modo como o contribuinte deva proceder à compensação, os meios que deva ele se utilizar para que o procedimento na via administrativa revista-se de segurança e transparência, desde que, é claro, os requisitos estejam em consonância com o que dispõe a lei. Por outro lado, se o disposto na regulação infralegal referir-se estritamente a parâmetros que o sujeito passivo ou seu crédito devem observar para fazer jus ao direito a efetivar a compensação, então a exigência é manifestamente ilegal.

Neste caso, apresentando-se uma exigência que diga respeito propriamente ao direito de efetuar a compensação e que seja veiculada por norma infralegal, pode o contribuinte valer-se do mandado de segurança para obter a declaração da ilegalidade da exigência e de que ele possui o direito de efetuar a compensação, para possibilitar assim a efetivação do acerto de contas pela via administrativa adequada.

6 CONCLUSÃO

A compensação é comumente definida como um encontro de dívidas. Instituto típico do direito civil, constitui-se numa modalidade de extinção de obrigações caracterizada pelo encontro de débito e crédito e sua anulação recíproca até onde se equivalerem.

No direito tributário, é um instituto que permite a recomposição do saldo negativo no patrimônio do contribuinte, visto que, uma vez homologada, a compensação possibilita a extinção do crédito que tem a Fazenda Pública em decorrência de tributo pago indevidamente ou a maior.

Apesar de estar disciplinada como modalidade de extinção do crédito tributário desde a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, a operacionalização da compensação em sede de tributos federais só foi possível com a edição da Lei n.º 8.383/91. Em seu art. 66, estabeleceu a chamada autocompensação, realizável independentemente de autorização, mas possível apenas entre tributos vincendos e da mesma espécie. Posteriormente, a Lei n.º 9.250/95 adicionou ao regime da autocompensação o requisito de que os tributos tivessem a mesma destinação constitucional.

Com a Lei n.º 9.430/96, ampliaram-se as possibilidades de realização da compensação. Mediante o disposto em seu art. 74, ela poderia ser efetuada entre créditos relativos a quaisquer tributos administrados pela hoje Receita Federal do Brasil. O regramento atual, resultado da modificação levada a cabo pela Lei n.º 10.637/02, estabelece que, para realizar a compensação, o contribuinte deve entregar o formulário eletrônico denominado “declaração de compensação” (DCOMP), da qual constarão informações pormenorizadas relativas aos créditos do contribuinte e os débitos para com a Fazenda Pública com os quais ele deseja efetivar a compensação. Com a entrega da DCOMP, extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória da sua posterior homologação.

Ao buscar a extinção do crédito tributário mediante a compensação, pode o contribuinte ser confrontado com uma exigência fiscal que considera indevida. Se tal exigência no procedimento do encontro de contas lesou ou tem a potencialidade de lesar um direito líquido e certo do contribuinte, ser-lhe-á facultada a utilização do mandado de segurança para extirpar o ato que considera ser lesivo.

Daí a exposição acerca do mandado de segurança e suas características principais, concernentes ao propósito do trabalho. Em matéria tributária, verificou-se a especial relevância do *mandamus* para a proteção dos direitos do contribuinte. Uma vez que o fenômeno tributário deve pautar-se pela obediência estrita ao devido processo legal, o desvio nesse “caminho obrigatório” imposto pela lei constitui-se violação ao direito do contribuinte ao processo tributário hígido.

Especificamente no tocante ao interesse do contribuinte de efetuar a compensação, inúmeros óbices podem se apresentar, relativos ao justo receio de que o direito a compensar lhe seja negado. É possível que 1) já exista manifestações do Fisco opondo-se àquela determinada hipótese de compensação que o contribuinte pretende realizar. De outro modo, 2) pode o sujeito passivo ter o justo receio de que, uma vez realizada a compensação mediante a apresentação de declaração, a mesma venha a não ser homologada pela autoridade, sob pretexto de ter o contribuinte incorrido em inexatidão ou divergência entre os documentos comprovantes do crédito que instruem a declaração.

Ambas são hipóteses de mandado de segurança preventivo, aquele tendente a evitar a ocorrência da lesão a direito que o contribuinte reputa ser líquido e certo. No entanto, pode o contribuinte manejar a ação de mandado de segurança de cunho repressivo em caso de o Fisco já ter procedido à apreciação da declaração de compensação, manifestando-se contrariamente à sua realização, ou caso venha a fazer exigência para fins de realizar a homologação da declaração, impondo condições que o contribuinte julgue indevidas e lesivas a direito líquido e certo.

O contribuinte impetra o mandado de segurança provocando o Poder Judiciário para que *declare seu direito de efetuar a compensação*. É o teor da Súmula 213 do STJ (“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”). Infere-se do enunciado que é defeso formular pedido para que o juiz extinga o crédito, uma vez que esse ato é de responsabilidade da autoridade fazendária. Caso considere procedente o pedido do autor, o juiz declara o direito e autoriza o autor a efetuar o procedimento administrativo tendente a extinguir o crédito, o que é levado a cabo pela Administração em momento oportuno.

A Súmula 213 garante, portanto, a possibilidade de utilização do mandado de segurança para que o contribuinte obtenha a declaração do seu direito a efetuar a compensação. Ou seja, o provimento judicial, nesse caso, terá efeitos *ex nunc*.

A Súmula 460, por sua vez, impossibilita que o contribuinte se utilize do *mandamus* para convalidar a compensação já realizada. Nesse sentido, veda que o mandado de segurança opere efeitos *ex tunc* no âmbito da compensação tributária, impossibilitando que seja julgado procedente um pedido tendente a obter, por via judicial, o aval a um procedimento que deveria ter sido realizado conforme os ditames da legislação tributária, seja ela legal ou infralegal.

Sobre o mesmo tema, dispõe o enunciado 212 da referida Súmula que é vedado o deferimento da compensação em sede de medida cautelar ou em antecipação de tutela, vedação essa que encontra eco na Lei do mandado de segurança (Lei n.º 12.016/09, art. 7º § 2º: “Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários”).

Assim, verifica-se que os efeitos possíveis de serem obtidos em sede de mandado de segurança para obtenção do direito à compensação são sempre efeitos futuros. Não há que se cogitar a utilização do *mandamus* para se obter a tutela relacionada a efeitos pretéritos. Em se tratando de compensação de tributos federais, a lei e o entendimento doutrinário e jurisprudencial convergem para essa impossibilidade, vez que o regime jurídico da compensação em âmbito federal disponibiliza a via administrativa para que o contribuinte se insurja contra atos que tiverem obstado aquele seu intento.

Todavia, o cenário é outro se o caso concreto se referir a eventual embaraço prévio ao direito à compensação, perpetrado pela autoridade fazendária e reputado indevido pelo contribuinte.

O CTN garantiu a possibilidade de que o sujeito passivo tivesse a faculdade de compensar, bastando para isso que a pessoa política regulamentasse essa possibilidade. A regulamentação dessa faculdade se daria nos termos impostos pela pessoa política, não cabendo ao contribuinte nenhum “direito subjetivo à compensação”, como visto. Se não houvesse regulamentação, realidade inclusive de muitos estados e municípios brasileiros, não haveria que se falar na possibilidade.

Ocorre que a hipótese, relativamente a tributos federais, já foi regulada nas suas minúcias. Esse fato nos leva à conclusão de que existe, sim, direito líquido e certo à compensação de tributos federais quando verificadas, no caso concreto, os pressupostos elencados pela lei para sua efetivação.

Nessa esteira, o mandado de segurança sem dúvida constitui meio adequado para a proteção do direito líquido e certo do contribuinte contra ilegalidade ou abuso de poder cometido por agentes da administração fazendária federal no tocante à criação de óbices indevidos ao direito à compensação.

A adequação do meio, no entanto, pressupõe que o contribuinte maneje a ação de maneira correta, que efetue seu pedido de forma adequada. A interpretação da Súmula 212 é nesse sentido: se o provimento jurisdicional que intenta o contribuinte for o de que o juiz, via medida liminar, efetue a compensação e extinga o crédito, a aplicação do referido enunciado se encarregará de barrar essa pretensão.

Por óbvio que são legítimas eventuais restrições que venha a Fazenda a impor, via regulamentação infralegal, em decorrência da necessidade de instrumentalização do direito à compensação e de proteção do interesse público. Tal é o caso do procedimento administrativo que visa a conceder liquidez ao crédito oponível ao Fisco para fins de que a compensação, via declaração, ocorra de modo mais seguro.

Oposto a isso é a criação de restrições que afetem o próprio direito creditório do contribuinte, que obstem a efetivação de um direito que, estando regulado pelo sujeito ativo da relação tributária e verificada a observância de seus pressupostos por parte do sujeito passivo, como exposto, passa a integrar seu patrimônio jurídico.

Esse raciocínio é maximizado quando consideramos que, por força de expressa disposição legal (art. 73 da Lei n.º 9.430, com redação dada pela Lei n.º 12.844/13) a compensação, para a Fazenda Pública, opera automática e independentemente da anuência do sujeito passivo. Ou seja, se o contribuinte vier a opor um crédito contra a Fazenda, a autoridade fazendária, antes de proceder à restituição, deverá verificar se esse contribuinte não possui um débito para com ela. Se possuir, está a autoridade habilitada pela lei a proceder, de ofício, a compensação, sem consulta ao contribuinte.

Não podemos conceber que quando seja de interesse da Fazenda a compensação seja feita sem maiores embaraços e, quando solicitada pelo contribuinte possam lhe ser impostos os mais diversos óbices.

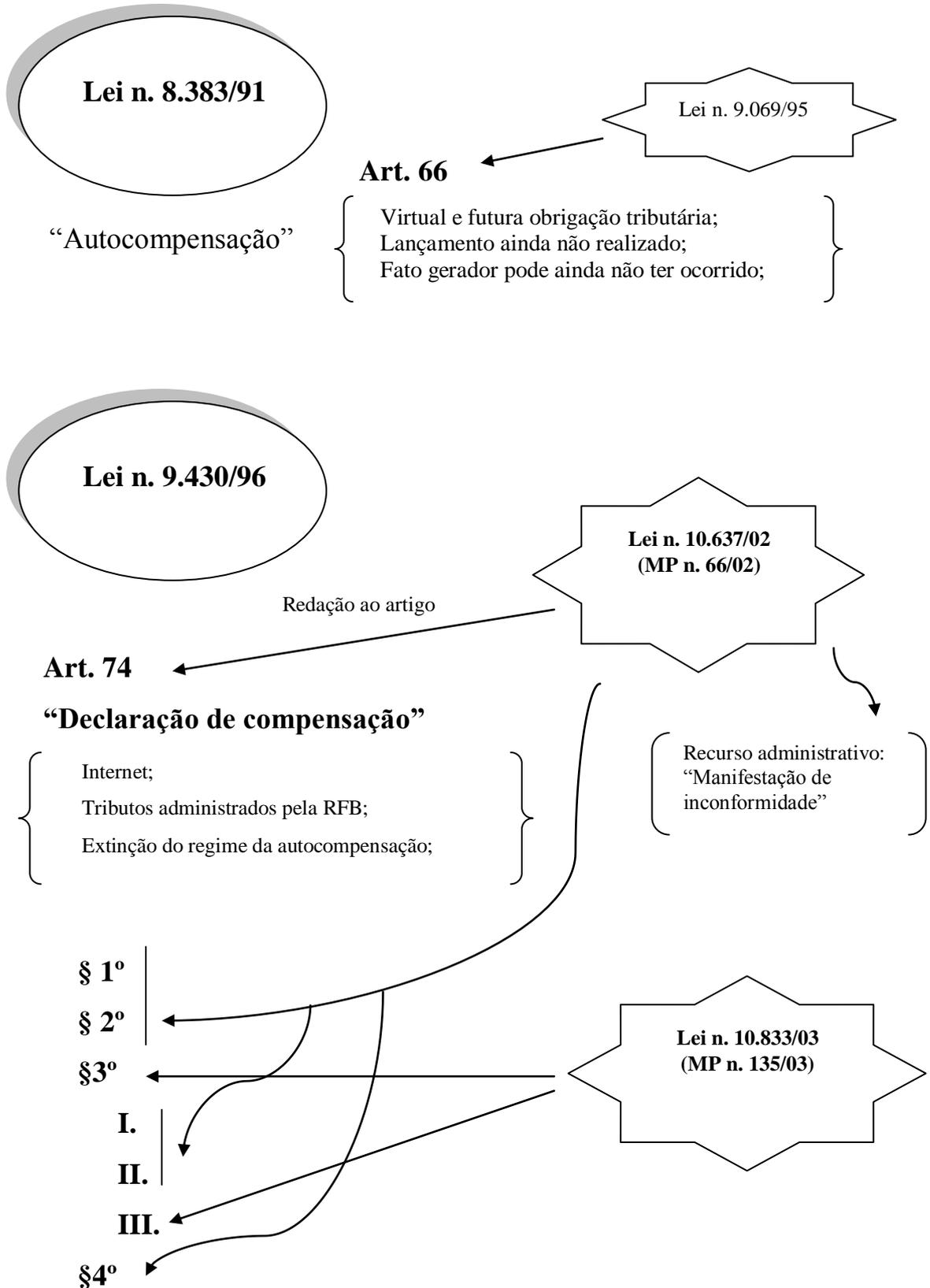
Esse raciocínio não é consentâneo com o Estado de Direito, uma vez que no panorama jurídico-social por ele imposto, o Estado e o cidadão devem encontrar-se em

paridade de armas. O Estado deve ser, ao mesmo tempo, fonte emanante e receptor das normas jurídicas.

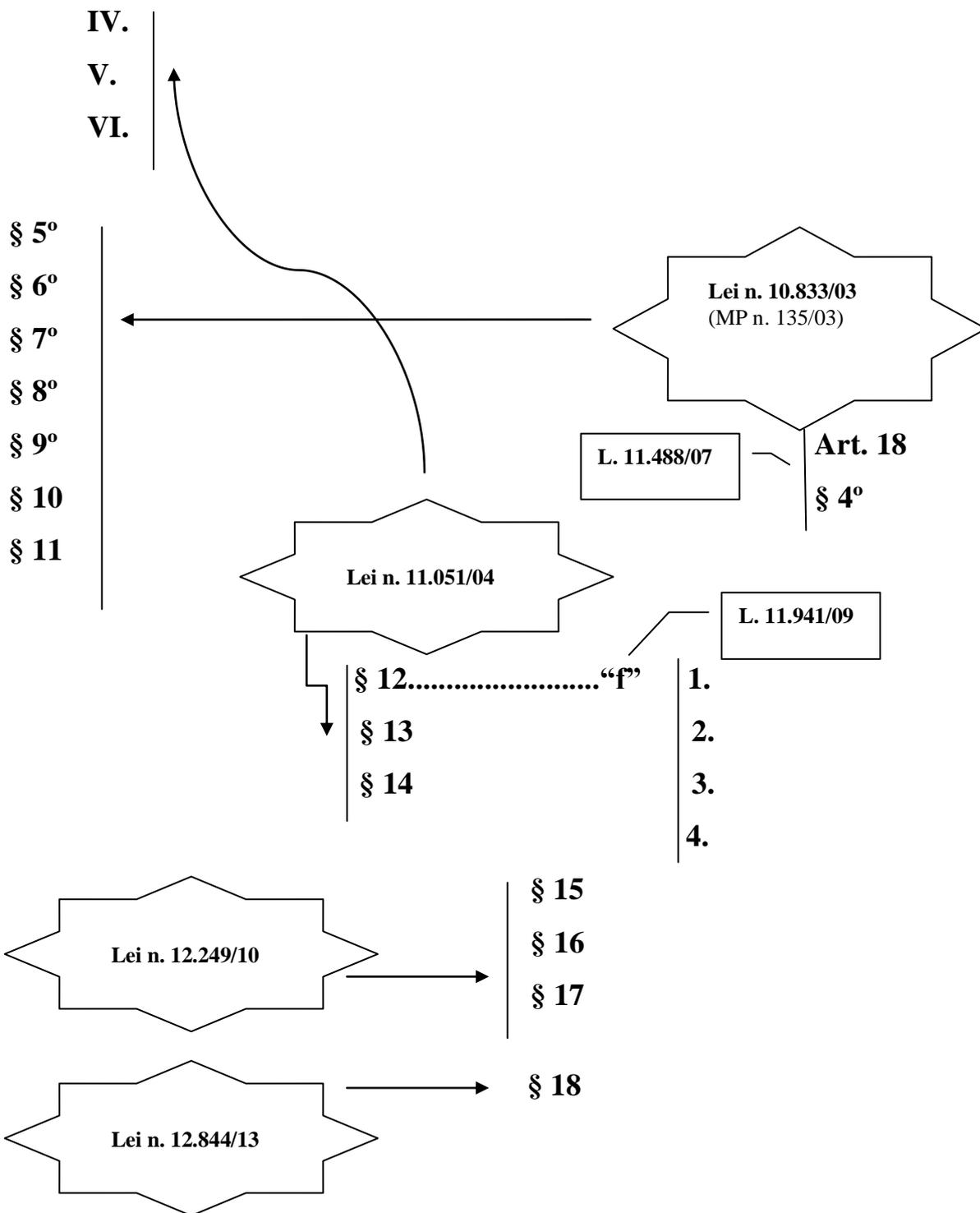
No tocante à compensação, existem óbices e *requisitos*: estes, de interesse da coletividade, consentâneos com o interesse público, e aqueles que, se bem analisados, ferem direitos subjetivos do contribuinte.

Estes últimos não podem ser tolerados. Para o fim de proteger o contribuinte de eventuais ilegalidades que obstaculizem seu direito subjetivo líquido e certo de efetuar o procedimento administrativo da compensação é que se apresenta o mandado de segurança, não à toa chamado de *remédio heroico*.

ANEXO A – PANORAMA ESQUEMÁTICO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL RELATIVA À COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS



* § 3º



ANEXO B – SUMÚLAS ATINENTES À MATÉRIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

SÚMULA 269: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

SÚMULA 271: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

SÚMULA 304: Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria.

SÚMULA 429: A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade.

SÚMULA 430: Pedido de reconsideração na via administrativa não interrompe o prazo para o mandado de segurança.

SÚMULA 512: Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.

SÚMULA 625: Controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

SÚMULA 105: Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

SÚMULA 212: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

SÚMULA 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

SÚMULA 460: É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

SÚMULA 461: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

SÚMULA 464: A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança**. 3ª ed. atualizada e reformulada da obra “Mandado de segurança no direito tributário”. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

_____. **Mandado de segurança**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ARAÚJO, Guilherme Peloso. Compensação de ofício: garantia isonômica ao contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 212, p. 56-66, mai./2013.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CAMPANILE, Vinicius Tadeu. **O instituto da compensação no direito tributário: princípios constitucionais, tributários e processuais**. Belo Horizonte: Nova Alvorada, 1996.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. Prazos prescricional e decadencial no procedimento de compensação tributária no âmbito federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.224, p. 81-91, mai./2014

CAPITANT Vocabulário Jurídico. Tradução castellana de Aquiles Horacio Guaglianone. Depalma: Buenos Aires, 1972, p. 255.

CARRAZZA, Roque Antonio. Compensação do FINSOCIAL com outros tributos. **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. RT, 1995, 1ª ed.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CEZAROTI, Guilherme (Coord.). **Repetição do indébito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CONRADO, Paulo César. **Compensação tributária e processo**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

DENNY, Diogo Cristian. Efeitos da manifestação de inconformidade contra a não homologação de compensação tributária no âmbito federal. Reflexões sobre a supressão, pela IN RFB nº 900/08, de controvertida regra criada pelas Instruções normativas SRF n.ºs 460/04 e 600/05. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 166, p. 28-35, jul./2009.

DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Compensação tributária**. São Paulo: MP Editora, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, vol. 2: teoria geral das obrigações. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Marcus Lívio. **Extinção do crédito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

LEITE, Geilson Salomão (coord.). **Extinção do crédito tributário: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de. **Mandado de Segurança individual e coletivo: comentários à Lei. 12.016/2009**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança e ações constitucionais**. 34ª ed (atual. Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes). São Paulo: Malheiros, 2012.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**, vol. 4: direito das obrigações, 1ª parte. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado**. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2004.

RODRIGUES, Silvio. **Curso de Direito Civil**, vol. 2. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, Alexandre de Macedo Tavares. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado: Conforme a Constituição da República**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação do indébito tributário e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 81, p. 32-35, jun./2002.

_____. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 165, jun./2009.