
A tutela provisória em matéria de compensação tributária

*The provisional guarantee regarding tax
compensation*

Sávio Barreto Lima Souza

- » Funcinário do Banco do Nordeste do Brasil S.A
- » Graduado em Direito pela Universidade Federal de Sergipe – UFS
- » Pós-graduado em Direito Processual Civil pela Universidade Anhanguera e Direito Tributário pela Universidade Tiradentes – UNIT
- » E-mail: saviobsl@yahoo.com.br

Prof. Roberto de Paula Lima Filho

- » Assessor de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe – TJSE
- » Graduado em Direito e pós-graduado em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Sergipe – UFS
- » Professor da pós-graduação em Direito Tributário da Universidade Tiradentes – UNIT
E-mail: rptributo@gmail.com

RESUMO

O direito à compensação tributária constitui uma garantia constitucionalmente assegurada ao contribuinte e se apresenta como uma das formas de extinção das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico. Tal instituto pode ser traduzido em duas dimensões complementares: em um primeiro viés, destina-se a preservar o patrimônio do cidadão; enquanto que, de outro lado, inibe a sede arrecadatória do Estado, cujas prerrogativas para constituição e cobrança de seus créditos fiscais desequilibram a relação jurídica mantida com a maior parte dos contribuintes. Nesta perspectiva, busca-se no presente trabalho analisar a possibilidade de concessão de tutela provisória em matéria de compensação tributária, com o desiderato de evitar o sacrifício maior do cidadão de boa-fé que recolhe tributos indevidamente e, dada sua vulnerabilidade ante o Poder Público, urge pela prestação de uma tutela jurisdicional mais célere e efetiva, inobstante as limitações impostas pela legislação infraconstitucional.

PALAVRAS-CHAVES

Compensação tributária. Justiça fiscal. Tutela provisória. Efetividade jurisdicional.

ABSTRACT

The right to tax compensation constitutes a guarantee constitutionally guaranteed to the taxpayer and is presented as one of the forms of extinction of the tax obligations foreseen in the legal order. Such an institute can be translated into two complementary dimensions: in a first bias, it is intended to preserve the citizen's patrimony; While, on the other hand, it inhibits the collection office of the State, whose prerogatives

for the constitution and collection of its tax credits unbalance the legal relationship maintained with most of the taxpayers. In this perspective, the present study seeks to analyze the possibility of granting provisional protection in the matter of tax compensation, with the aim of avoiding the greater sacrifice of the citizen of good faith who collects taxes improperly and, given their vulnerability to the Public Power , Urges the provision of a more rapid and effective judicial protection, notwithstanding the limitations imposed by infraconstitutional legislation.

KEYWORDS

Tax compensation, Tax justice, Provisional guardianship, Effectiveness jurisdictional.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Compensação Tributária. 2.1 Conceito e Natureza Jurídica. 2.2 Compensação Tributária e Justiça Fiscal. 3. A Tutela provisória em matéria de compensação tributária. 3.1 Aspectos Gerais. 3.2 Outros enunciados de súmula do STJ sobre a matéria. 4. Conclusões.

INTRODUÇÃO

O instituto da compensação tributária vem sendo utilizado ao longo do tempo como importante forma de extinção das obrigações tributárias e, neste contexto, o Estado tem o dever-poder de garantir aos cidadãos o acesso a mecanismos de regularização fiscal.

Com efeito, através da compensação, o contribuinte tem assegurada a efetividade de seus direitos, de tal sorte que, conforme veremos ao longo deste breve trabalho, é vedado ao ente tributante impedir ou de qualquer modo dificultar a compensação tributária pelo particular à luz dos princípios e garantias insculpidos na Constituição Cidadã de 1988.

Nada obstante a isso, tem-se visto ao longo dos anos que a legislação específica cria obstáculos à efetivação da compensação tributária por meio da concessão de tutela provisória em ações fiscais. Tais normas têm por desiderato proteger a Fazenda Pública de práticas fraudulentas, mas algumas dessas restrições podem afetar a própria essência do direito à compensação, porquanto, é de sabença comum, o efeito do tempo sobre o processo judicial, pois acarreta consequências gravosas à prestação de uma tutela jurisdicional mais célere e eficaz.

Assim, a admissibilidade de concessão de tutela provisória, seja de natureza cautelar ou antecipatória, em matéria de compensação tributária, pode contribuir para a razoável duração do processo e sua efetividade, especialmente na lide fiscal em razão das peculiaridades da própria Fazenda Pública quando em juízo.

Nesse sentido, o presente artigo tem por finalidade analisar o instituto da compensação tributária à luz do regramento constitucional e legal aplicável à espécie, bem como examinar o entendimento dos tribunais de superposição sobre a possibilidade de concessão de tutela provisória em

ações fiscais, percebendo as vedações legais ou jurisprudenciais a tais provimentos e suas possíveis exceções, sem perder de vista os reflexos do Novo CPC no quanto se refere ao disciplinamento da tutela provisória em compensação tributária.

2. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito e natureza jurídica

A compensação é instituto inerente às relações obrigacionais, isto é, seu regramento pertence ao direito civil e não ao direito tributário. Assim, a teor do Art. 368, do Código Civil, tem-se que, “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

A compensação se opera quando duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra. Consiste, pois, em uma forma indireta de extinção das obrigações, como sucedâneo do pagamento, por produzir o mesmo efeito deste.

Em se tratando de contribuinte credor da Fazenda Pública, é possível a extinção da obrigação tributária por meio da compensação do crédito tributário, consoante prevê o Art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

A despeito de sua origem no direito privado, advirta-se, desde logo, que as regras de imputação ao pagamento não obedecem às disposições do Art. 354 do Código Civil: “Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital”.

É que, ao admitir exceções ao seu comando, o dispositivo acima deixa de ser aplicado quando existirem normas específicas, a exemplo do que ocorre com o disciplinamento da matéria no âmbito federal, através do art. 66 da Lei 8.383/1991 e art. 74 da Lei 9.430/1996.

Em síntese, tais legislações delegam à Secretaria da Receita Federal e ao INSS a faculdade de regulamentar a compensação tributária perante a Fazenda Pública Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento sobre o tema, consoante se depreende do Enunciado 464: “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

Dessa forma, a regra mais benéfica de imputação feita, primeiramente, sobre os juros vencidos e, somente depois, no valor do principal (art. 354 do CC) não se aplica na legislação tributária.

A compensação fiscal está prevista no 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.

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

Tal dispositivo cuida da compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública, desde que devidamente estipulado em lei.

De acordo com o art. 170 do CTN, para compensação dos créditos tributários, é preciso que o valor seja líquido, certo e em dinheiro, sendo possível a compensação de crédito ainda não vencido (vincendo) devido pela Fazenda Pública, jamais pelo contribuinte. Nesta última hipótese, o crédito deve ser sempre vencido.

Em outras palavras, não é suficiente a simples reciprocidade de dívidas para se operar a compensação fiscal. Afigura-se imperiosa a prévia existência de lei que disponha sobre as condições e garantias que viabilizem a compensação, ou que se se delegue à autoridade administrativa tal atividade.

O requisito fundamental do instituto da compensação é a existência de lei autorizativa, mais especificamente, de uma autorização do Poder Executivo, sendo que tal lei, não é demais ressaltar, jamais poderá

estabelecer condições e restrições que inviabilizem a compensação.

Outro aspecto a se notar guarda relação com a possibilidade de compensação de crédito tributário ainda não vencido que o sujeito passivo disponha contra a Fazenda Pública. Nesta hipótese, deve-se apurar o valor atual que o contribuinte teria a receber, mediante aplicação da taxa de juros de 1% ao mês, prevista no CTN como teto para redução do montante, a fim de evitar a imposição de diminuições exageradas pelo ente estatal.

Além do art. 170 do CTN, outra hipótese de compensação tributária está prevista no art. 66 da Lei 8.383/91 c/c art. 39 da Lei 9.250/95 que permite a compensação dos tributos federais com a mesma destinação constitucional ou quando arrecadados pelo mesmo sujeito ativo. Vejamos:

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.

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

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

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita, corrigidos monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 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.

Art. 39. 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.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC - para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Como se verá mais adiante, o art. 170 do CTN e o art. 66 da Lei 8383/91 cuidam de diferentes situações, de modo que o entendimento esposado pelo STJ através de seu Enunciado de Súmula 212 não poderá ter sua aplicação generalizada e indistintamente. Trataremos do assunto no item 4 do presente estudo.

2.2 A Compensação Tributária e Justiça Fiscal

O art. 3º da Lei Maior informa os principais objetivos da República Federativa do Brasil. São eles:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; erradicar a pobreza
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Neste sentido, o Sistema Tributário Nacional tem por premissa basilar servir de instrumento que propicie ao Estado as condições econômicas e financeiras para consecução dos objetivos republicanos, com vistas a harmonizar as relações da sociedade de forma a atender aos seus princípios fundamentais.

Para tanto, o texto constitucional estabelece um conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelos entes estatais para a arrecadação de tributos e a justa aplicação desses valores: trata-se do Sistema Tributário Nacional.

Grande parte desses princípios podem ser encontrados nos artigos 145 e 150 da Constituição Federal, dentre eles, os princípios da legalidade, da não surpresa, do não confisco e da capacidade contributiva, que conferem um verdadeiro sistema de proteção ao contribuinte, limitando o poder de tributação do Estado.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação

jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

(...) (grifos nossos)

Pelo princípio da legalidade tributária o contribuinte tem assegurado que a criação e cobrança de um tributo estão condicionadas à prévia existência de uma lei, pois não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais.

O princípio da não surpresa tributária significa a unificação terminológica do princípio da anterioridade comum e do princípio da anterioridade nonagesimal, segundo os quais os entes estatais estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro ou antes de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou aumenta.

O princípio do não confisco também impõe limitação ao poder de tributar do Estado na medida em que impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos, assegurando o direito de propriedade aos particulares.

Finalmente, o princípio da capacidade contributiva estabelece que, sempre quando for possível, a instituição de um imposto (leia-se,

tributo, em uma interpretação extensiva do art. 145, § 1º da CF), deve obrigatoriamente observar o caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, em breve revisão de alguns dos princípios previstos na Magna Carta de 1988, sobre os quais se fundamenta o Sistema Tributário Nacional, pode-se perceber que o direito do contribuinte à compensação tributária sobre créditos recolhidos indevidamente em favor do fisco constitui um importante mecanismo de proteção contra os abusos arrecadatários cometidos pelo Estado.

Visto por outro ângulo, o direito do contribuinte à compensação dos créditos tributários não consiste em uma mera benevolência ou faculdade do poder público, mas sim em uma verdadeira garantia insculpida na Constituição Federal de 1988 que deve ser atentamente observada pela Fazenda Pública.

Vale dizer, nenhuma norma infraconstitucional pode negar tal direito ou, ainda que por via indireta, dificultar o seu exercício pleno e integral, uma vez que a compensação está respaldada em preceitos constitucionais consagrados.

O direito à compensação tributária, em última análise, visa assegurar a efetivação da justiça fiscal, baseando-se ainda nos preceitos da cidadania, da justiça, da isonomia, da propriedade e da moralidade na administração pública.

Nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 218):

Primeiro deles, a cidadania. Excluir-se a Fazenda Pública do contexto em que é admitida a compensação de créditos é evidente atentado à cidadania. O Estado que se diz fundado da cidadania não pode atingir, de tal forma, o direito do cidadão.

Segundo, a justiça. Se um dos objetivos de nossa República é construir uma sociedade justa, não se pode compreender que um credor, qualquer que seja ele, possa ficar excluído da regra da compensação. Isto seria evidente atentado ao princípio mais elementar de justiça, e o Estado, certamente, não pode praticá-lo. Terceiro, a isonomia. Se todos são iguais perante a lei, não se pode admitir que à Fazenda Pública seja reservado o privilégio de cobrar o que lhe é devido, sem pagar o que deve. E não se venha invocar o interesse público em defesa de tese contrária, pois o mais fundamental interesse público consiste, precisamente, na preservação da ordem jurídica, na obediência à Constituição e na abolição de privilégios.

(...)

Quinto, a propriedade. O crédito do contribuinte é parcela de seu patrimônio. É sua propriedade. Na medida em que não se admite a compensação de créditos do contribuinte com dívidas fiscais suas, se está admitindo verdadeiro confisco de seus créditos, sabido que é, de todos, que o contribuinte não dispõe de meios eficazes para o fazer valer contra a Fazenda.

Quinto, por fim, a moralidade. A exclusão da compensação, de tão absurda, é desprovida não só do amparo jurídico, mas também, e especialmente, do amparo na moralidade. Qualquer que seja a concepção de moral que se adote, nela ninguém encontrará apoio para a pretensão de receber nossos créditos sem pagar nossos débitos; e a Fazenda Pública, vinculada que está ao princípio da moralidade, não pode negar ao cidadão o direito de utilizar seus créditos para, por compensação, quitar seus débitos perante ela.

Pode-se asseverar que a compensação tributária também se coaduna com os princípios da economia processual e da efetividade da tutela jurisdicional, porquanto se traduz em relevante forma de extinção das obrigações tributárias e, por via de consequência, tem um enorme potencial de resolução de litígios que atolam o Poder Judiciário.

Neste sentido, pesquisas recentes do Conselho Nacional de Justiça demonstram que o Poder Público, além de credor, também figura na condição de devedor, marcando atualmente firme posição dentre os maiores litigantes nos tribunais brasileiros¹.

De modo geral, percebe-se então que a compensação tributária revela-se como um dos meios de concretização da justiça social, evitando o deslocamento de numerários em sentidos opostos, além da insolvência recíproca das partes e o acúmulo de processos no âmbito do Poder Judiciário.

Para Sacha Calmon Coelho (2008, p. 823) a compensação é uma questão de praticabilidade. Leciona o mestre que o Código Tributário Nacional foi neste ponto inovador em relação a países do setentrão europeu que não admitem a compensação no âmbito tributário em razão da natureza pública do crédito.

Neste particular, nada obstante, a inegável natureza pública dos créditos tributários, dada a nítida relação creditícia entre o contribuinte e o fisco, impende reconhecer que não se pode justificar o embaraçamento do direito à compensação de um tributo indevidamente recolhido aos cofres do Estado apenas por conta de tal circunstância.

Com exatidão terminológica, Machado assim pondera (2015, p.219):

Contra o direito do contribuinte à compensação tem sido usado, com frequência, o argumento do interesse público. Os créditos da Fazenda Pública seriam créditos de todos, não se devendo, por isto, admitir sejam compensados com créditos individuais dos contribuintes. Tal argumento, além de ser próprio das teses autoritárias e, portanto, já por isto, digno de repúdio, é

1 Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/59351-orgaos-federais-e-estaduais-lideram-100-maiores-litigantes-da-justica>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

absolutamente inconsistente. Se os créditos da Fazenda são créditos de todos, também os débitos desta são débitos de todos, inexistindo, assim, qualquer óbice à compensação.

Em suma, verifica-se que o direito à compensação tributária tem amplo espectro constitucional, representando a concretização das garantias e dos princípios insculpidos na Carta Cidadã de 1988, através do qual se assegura limites ao arbítrio do poder estatal e, em sua dimensão, propicia a consecução dos objetivos republicanos e a prevalência das condições para atingimento de um Sistema Tributário Nacional mais justo.

3. A TUTELA PROVISÓRIA EM MATÉRIA DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Aspectos gerais

A Lei Complementar 104/2001 trouxe uma marcante inovação legislativa ao instituto da compensação tributária na medida em que passou a exigir o trânsito em julgado da sentença autorizativa de compensação, obstaculizando a obtenção deste direito por meio de provimento judicial *initio litis*, ou seja, por meio de liminar em mandado de segurança ou por tutela antecipada em ações ordinárias, a teor do 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”.

À primeira vista, de acordo com referido dispositivo, restaria claramente impossibilitada a concessão de tutela provisória como forma de extinção do crédito tributário através do instituto da compensação.

A vedação para compensar tributos por meio de provimentos provisórios foi ao encontro do teor do Enunciado 212 da Súmula do STJ que giza: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”.

A Súmula 212 do STJ passou, então, a ser aplicada genericamente, limitando o direito à compensação do crédito tributário recolhido indevidamente, assim como acontece com o superveniente art. 170-A do CTN, por isso que se faz necessário dedicar-lhe atenção específica.

De outro lado, a Súmula 213 do STJ, coincidentemente editada posteriormente a debatida, assim dispõe: “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Neste passo, há de se destacar que a Súmula 213 não diverge da previsão legal trazida no art. 7º, §2º da Lei 12.016/09 (Lei do Mandado de Segurança):

§ 2º Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

Isto porque a liminar em sede de mandado de segurança deve se ater à *declaração* do direito à compensação, e não à efetivação da compensação, como modo de extinção das obrigações tributárias.

O professor Hugo de Brito Machado², sobre o cabimento do mandado de segurança com a finalidade de se declarar o direito à compensação, esclarece:

2 MACHADO, H. de B. **A compensação do direito tributário**: estudos doutrinários. p. 01. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 07 dez. 2016

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

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

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

Cabível, pois, o mandado de segurança, posto que as questões em disputa, nesses casos, são exclusivamente de direito. Não se questiona a expressão quantitativa do tributo. As quantias, em moeda, não ensejam controvérsia alguma. Gira esta em torno, exclusivamente, de saber, por exemplo, se pode o contribuinte fazer a compensação independentemente de autorização prévia da Administração, ou se determinado tributo pago indevidamente pode ser compensado com determinado outro tributo, por serem de espécies diversas. Enfim, as controvérsias não envolvem fatos.

Assim, presentes os pressupostos autorizadores para concessão da liminar em mandado de segurança, esta pode e deve ser deferida, porquanto se trata da salvaguarda de um direito líquido e certo iminentemente ameaçado.

A importância da liminar nesses casos, onde não se pleiteia a compensação propriamente dita, e sim a declaração do direito à compensação, é fundamental para os contribuintes que desejam realizar a compensação de tributos lançados por homologação, pois, dessa forma, resguardam seus direitos perante a fiscalização da autoridade administrativa e das possíveis penalidades.

Nunca é demais lembrar que o fisco normalmente impõe várias dificuldades ao contribuinte para efetivação da compensação, de forma que o respaldo de decisão judicial declaratória consiste em recomendável postura cautelosa por parte do contribuinte.

Recorremos novamente às considerações de Machado (2015, p. 220):

Disposições de leis ordinárias que vedam o deferimento de medida liminar para assegurar ao contribuinte o direito à compensação padecem de flagrante inconstitucionalidade. Uma vez demonstrado que estão presentes os requisitos para o deferimento da liminar, que por isto mesmo é necessária para assegurar a eficácia da sentença que a final venha a decidir pela existência do direito do contribuinte, o juiz deve deferir a medida, sob pena de estar denegando o direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado. Este entendimento, todavia, por razões óbvias, não é aceito pelas autoridades fazendárias, que geralmente só se preocupam com a arrecadação.

A limitação imposta pela Súmula 212, então, não contraria a Súmula 213, na medida em que a aplicação da Súmula 212 não pode ser genérica, e a liminar em mandado de segurança pode ser deferida para a declaração do direito à compensação.

Há de se ter em mente, ainda, que a utilização das medidas cautelares em matéria tributária, mesmo antes da vigência do Novo Código de Processo Civil, quando “preparatória”, não poderia ser admitida por ser meio inadequado. Isto porque haveria duplicidade indesejada de procedimento, ou mesmo em razão da expressa proibição legal.

Como se pode conferir a redação da Lei n. 8.437/92 que “*dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público*”, ao estabelecer no seu art. 1º:

Art. 1º Não será cabível medida liminar contra atos do Poder Publico, no procedimento cautelar ou em quaisquer outras ações de natureza cautelar ou preventiva, toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal.

O § 3º complementa: “Não será cabível medida liminar que esgote, no todo ou em parte, o objeto da ação”.

As restrições previstas no dispositivo legal acima tiveram sua eficácia mantida mesmo diante da nova sistemática introduzida pelo Código de Processo Civil de 2015, a teor do art. 1.059: “À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º_a 4º_da Lei nº_8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei nº_12.016, de 7 de agosto de 2009”.

Todavia, não há mais que se falar em ações de natureza cautelar, tendo em vista o disciplinamento dado à tutela provisória, tal como previsto no novel art. 294 do NCPC, garantindo-se ao contribuinte a possibilidade de concessão de provimentos provisórios de urgência ou evidência, seja de natureza cautelar ou antecipada, a depender de seus fundamentos.

Assim, de acordo com o art. 300 do NCPC, preenchidos os requisitos positivos e negativos, é possível a antecipação dos efeitos da tutela visando

à declaração do direito à compensação:

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

À luz da nova sistemática da tutela provisória e da Lei n. 8.437/92, as medidas cautelares não podem ser utilizadas para o fim da compensação de crédito tributário, ainda mais quando se pleiteia medida liminar.

Como visto, a compensação de créditos tributários, ou a declaração do seu direito, pode ser conseguida por via de ação com rito ordinário ou pela via do mandado de segurança.

Frise-se, ainda, que mesmo não sendo o mandado de segurança meio hábil à compensação de crédito tributário, mas sim à declaração do direito, a liquidez e certeza do crédito tributário podem ser comprovadas com a simples juntada de documentos e certidões públicas fornecidas, inclusive, pela autoridade administrativa, o que, também, pode ser utilizado via ação com rito ordinário.

Além disto, embora a concessão da tutela provisória possa ser deferida em caráter antecedente ou incidental, traduz-se em boa prática processual que o deferimento da tutela seja feito no início do processo, por força do perigo na demora.

Vistos os aspectos até aqui debatidos, pode-se sustentar a possibilidade de deferimento da concessão de tutela provisória para fins de compensação tributária também com base no art. 151, incisos IV e V. Não se trata de entendimento pacífico na doutrina ou jurisprudência, mas dada a busca pela efetivação das garantias constitucionais do contribuinte, sem perder de vista a interpretação mais adequada a ser extraída dos princípios tributários, haveremos de tecer um breve comentário.

O art. 151 do CTN, em seus incisos IV e V, admite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Desta forma, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não depende do trânsito em julgado da decisão, de modo que a vedação introduzida pelo art. 170-A cuidaria da compensação de créditos tributários na hipótese em que o contribuinte entenda teria pago indevidamente, ou seja, pago tributo maior do que o devido, mas a questão embora posta em juízo ainda não tenha a seu favor decisão judicial definitiva.

Assim, nada obstante a regra trazida pelo art. 170-A, seria admissível o deferimento de liminar autorizando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para posterior compensação, perdurando os efeitos da tutela provisória deferida initio litis até o trânsito em julgado da sentença, oportunidade em que, sendo favorável ao contribuinte, operar-se-á a

compensação e, por consequência, a extinção definitiva do crédito.

Neste diapasão, apesar de não pacificada a matéria, o STJ passou a entender como cabível a suspensão liminar da exigibilidade de créditos tributários a serem posteriormente compensados, conforme ilustram julgados a seguir.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LIMINAR. REQUISITOS. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ.

1. O requerimento do contribuinte na esfera administrativa, postulando a compensação tributária, ainda que com créditos de precatório, enseja a abertura de processo administrativo fiscal de que trata o art. 151, III, do CTN, suspendendo-se a exigibilidade do tributo até manifestação definitiva do Fisco. Precedentes.

2. Não é cabível, em recurso especial, a análise sobre a presença, ou não, dos pressupostos autorizadores da concessão da liminar, relativos ao *periculum in mora e fumus boni iuris*, visto ser imprescindível a revisitação do contexto fático do processo, nos termos da Súmula nº 7/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1129800/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 16/02/2012)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA FUNDADA EM PROVIMENTO MANDAMENTAL. EXIGIBILIDADE SUSPENSA ENQUANTO NÃO MODIFICADO O COMANDO DO WRIT. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Historicamente, antes da entrada em vigor do art. 170-A do CTN (10.1.2001), era possível ao contribuinte se valer de provimento mandamental para efetuar compensação tributária antes do trânsito em julgado do mandamus (Súmula 213/STJ).

2. Promovida a compensação, eventual legitimidade da Fazenda Pública em promover a cobrança dos valores lançados

somente floresce quando desconstituída a causa que inviabiliza a exigibilidade do crédito, com a reforma do provimento mandamental para denegar a ordem.

Súmula 83/STJ.

3. “Revogada, suspensa ou cassada a medida liminar ou denegada a ordem, pelo juiz ou pelo Tribunal, nada impede a Fazenda Nacional de obter a satisfação do crédito tributário, retomando-se o curso do lapso prescricional, ainda que penda de exame recurso desprovido de eficácia suspensiva ou de provimento acautelatório, se não concorre outra causa de suspensão prevista no artigo 151 do Código Tributário Nacional.” (REsp 449.679/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 1º/2/2011).

4. No caso dos autos, a concessão da ordem somente foi cassada em 2008, com a manifestação do STF. Promovida a cobrança em 2011, não há prescrição a ser declarada, pois o prazo é inferior a cinco anos.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1477243/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 17/11/2014)

No nosso entender, a nova ordem constitucional processual vem a corroborar com a possibilidade de concessão de tutela provisória em desfavor da Fazenda Pública, especialmente nas ações fiscais.

Neste sentido, a partir do modelo constitucional de processo, incluindo-se o processo judicial tributário, o juiz tem o poder-dever de criar condições efetivas para assegurar direitos ou satisfazê-los de imediato.

3.2 Outros enunciados de súmula do STJ sobre a matéria

Considerando-se que a compensação tributária já tenha sido efetuada

pelo contribuinte, não será possível a convalidação da compensação através de mandado de segurança, sob pena de retirar do fisco a sua atividade privativa de fiscalizar a existência de eventuais créditos a serem efetivamente compensados.

É o que dispõe o Enunciado 460 da Súmula do STJ: “É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte”.

Veja-se que o que se busca evitar é a efetivação da convalidação de compensação por meio de mandado de segurança, não se aplicando tal entendimento para fins de *declaração* do direito à compensação, consoante fora dito alhures.

Em outras palavras, a partir dos verbetes analisados, temos que é possível a utilização de mandado de segurança para declarar o direito à compensação tributária, mas não para convalidar a compensação já efetivada pelo contribuinte.

É de se frisar também o Enunciado nº 461 da Súmula do STJ, que faculta ao contribuinte optar pela forma de recebimentos dos créditos tributários, seja por meio de precatórios ou por compensação: “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

Nesta última hipótese, harmonizando-se com os demais enunciados já mencionados, tem-se que após o trânsito em julgado da sentença, o crédito compensado trará como efeito a extinção definitiva do crédito tributário.

4. CONCLUSÕES

Independentemente da natureza da tutela provisória concedida, o art.

302 do novo CPC traz expressamente a possibilidade de responsabilização da parte pela reparação dos prejuízos que a efetivação da tutela de urgência causar à parte contrária, inclusive os danos processuais.

Inobstante a isso, mesmo diante da robustez dos mecanismos de satisfação do crédito tributário, a exemplo das ações exacionais, que detém a Fazenda Pública, é certo que a legislação especial traz ainda inúmeras travas à concessão da tutela provisória, como a regra prevista no art. 1.059 do CPC, sem correspondente no ordenamento anterior.

O referido dispositivo veda ou impõe restrições à tutela provisória requerida em face da Fazenda Pública em certas hipóteses (arts. 1º a 3º da Lei 8.437/1992 e §2º do art. 7º da Lei 12.016/2009), determinando a suspensão da liminar, segundo os efeitos previstos no art. 4º da Lei 8.437/1992.

Finalmente, podemos asseverar que as disposições de leis ordinárias que vedam o deferimento de medida liminar para assegurar ao contribuinte o direito à compensação ferem os preceitos constitucionais da cidadania, da justiça, da isonomia, da propriedade e da moralidade na administração pública.

No entanto, é certo que ainda subsistem restrições indevidas constantes de leis que disciplinam o assunto. Neste particular, cabe aos operadores do direito atuarem em observância ao novo modelo constitucional tributário, criando uma ambiência favorável à evolução jurisprudencial e alterações legislativas pertinentes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Rdo. **Direito tributário esquematizado**. 9.ed. São Paulo: Método, 2015.

BORTOLINI, L. C. F. A compensação de créditos tributários por medidas liminares. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3565>>. Acesso em: 8 dez. 2016.

BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil, 2016. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

_____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015, Código de Processo Civil. São Paulo: Rideel, 2016.

BUENO, C. S. **Manual de direito processual civil**: inteiramente estruturado à luz do novo CPC - Lei n. 13.105, de 16-3-2015. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DIDDIER Jr., F. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17.ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

FLEXA, A.; MACEDO, D.; BASTOS, F. **Novo código de processo civil**: temas inéditos, mudanças e supressões. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

GONÇALVES, C. R. **Direito civil 1**: esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, H. de B. **A Compensação do Direito Tributário: Estudos Doutrinários. p. 01**. www.hugomachado.adv.br. Acesso em: 07 dez. 2016.

NEVES, D. A. A. **Manual de direito processual civil**. 8.ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

VIDAL, J. B. P. Compensação por liminar após a Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3225, 30 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21586>>. Acesso em: 2 jun. 2016.

