

## Doutrina

### A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 66 DA LEI Nº 8.383/91

ALDEMÁRIO ARAÚJO CASTRO  
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

A compensação, em sua conotação mais ampla, constitui-se no encontro de contas entre credor e devedor recíprocos, de tal modo que as respectivas obrigações extinguem-se até onde quantitativamente equivalentes.

Na seara tributária, direito público por excelência, a compensação apresenta os traços essenciais ao instituto, oriundos do direito privado (arts. 1009 e 1010 do Código Civil e art. 439 do Código Comercial), e especificidades próprias da indisponibilidade do interesse público. Esta simbiose pode ser detectada no art. 170 do Código Tributário Nacional, norma-matriz do instituto no campo fiscal.

Nesta linha, a disciplina do Código Tributário Nacional exige expressamente que o crédito do particular a ser compensado com o crédito tributário seja **líquido e certo**. Trata-se do requisito geral mais importante do instituto. Ao lado deste, como traço próprio da compensação tributária, por se dar em relação a crédito público, temos a necessidade de lei formal autorizativa e definidora das condições e garantias do procedimento.

A regra básica, tradicionalmente admitida, acerca do instituto da compensação, aponta para a excepcionalidade do encontro de contas entre o particular e a Fazenda Pública quando se tratam de créditos tributários. O próprio art. 1017 do Código Civil consagra a regra proibitiva. J. M. DE CARVALHO SANTOS, sobre o tema, assim se pronunciou:

"Visa-se impedir, em suma que fiquem paralisadas as fontes de renda com que conta a administração pública, para satisfazer as suas necessidades, que são também as da comunhão.

As contribuições fiscais são para o Estado o que os alimentos são para o homem. Elementos essenciais para a própria manutenção, escapam necessariamente a qualquer compensação, porque acima dos interesses privados estão colocados os interesses superiores da ordem pública, traduzidos no interesse da própria conservação do Estado."

(Código Civil Brasileiro Interpretado, Livraria FREITAS BASTOS S.A. Vol. XIII, 13ª Edição, p. 308).

É imperioso frisar, destacar à exaustão, que o **fundamento de validade de toda e qualquer** compensação tributária, prevista necessariamente em lei formal, será o art. 170 do CTN. Assim, os requisitos previstos naquele dispositivo legal, notadamente a liquidez e certeza dos créditos a serem compensados, não podem ser afastados. Não custa repetir que a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, só, e somente só, porque a lei de normas gerais do sistema tributário assim definiu. Apenas para demonstrar a veracidade desta afirmação lembramos a ausência de menção a *dação em pagamento* no art. 156 do CTN, o que a afasta do rol das modalidades de extinção do crédito tributário.

Assim, o art. 66 da Lei 8.383/91, ao instituir objetivamente uma forma de compensação tributária, não o fez contra ou paralelamente ao art. 170 do CTN, mas justamente para realizá-lo. Três pecados, no entanto, cometeu o legislador do citado diploma. Primeiro, regulou de forma geral, abrangendo todos os tributos, o instituto da compensação. Não adotou o critério da compensação prevista no art. 80 e seguintes da mesma lei. Neste último caso, a compensação foi circunscrita a situações específicas. Segundo, não afirmou, sem margem para dúvidas, a necessidade de demonstração de liquidez e certeza do crédito a ser compensado. Em outras palavras, a necessidade de título jurídico, conformado pela Administração ou pelo Judiciário. O terceiro deslize foi a menção a tributos e contribuições da "mesma espécie". Não definindo o que se entende por "mesma espécie", a norma potencializou uma enorme batalha em torno do problema.

A aplicação do instituto, tal como previsto no art. 66 da Lei 8.383/91, gerou, como era de se esperar, toda uma série de distorções e expedientes nocivos à Fazenda Pública Federal. Sob o alibi da "redução de procedimentos burocráticos", ou coisa que a valha, disseminou-se a idéia de que o contribuinte não necessita requerer administrativa ou judicialmente a

compensação. Bastaria compensar o valor recolhido a maior ou indevidamente com outro débito. Trata-se de chamada autocompensação ou compensação por homologação.

O fundamento jurídico não tardou a tomar corpo. Argumentou-se com a contraposição entre a compensação do art. 170 (CTN) e a do art. 66 (Lei 8.383/91), como vem fazendo o e. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Tal conflito de exclusão só serve para afastar o inafastável, ou seja, o requisito geral de certeza e liquidez do crédito a ser compensado. E, por esta via, justificar a tão decantada autocompensação.

As conseqüências paralelas são variadas e significativas. Sem dúvida, uma importante redução no recolhimento da COFINS e do PIS, os dois tributos eleitos mais frequentemente para não serem pagos, a título de compensação do FINSOCIAL recepcionado e majorado. Contabilizamos, ainda, uma quantidade enorme de processos judiciais versando sobre a matéria. Nestes, invariavelmente, os contribuintes buscam segurança para o procedimento de compensação, segundo seus entendimentos. Em vários casos, defere-se judicialmente, inclusive em caráter liminar, a compensação e a proibição do Fisco "molestar" o contribuinte no que pertence ao procedimento por ele encetado. Identificamos, em casos extremos, a tentativa de repetir e compensar os mesmos créditos!!!

Ora, presentes a liquidez e a certeza na compensação da Lei 8.383/91, por força do art. 170 do CTN, urge precisar-lhes as conseqüências. A mais relevante é, sem dúvida, a impossibilidade da compensação realizada unilateralmente pelo contribuinte (autocompensação ou compensação por homologação).

A liquidez, aspecto quantitativo do crédito a ser manejado, não pode ser alcançada por ato exclusivo do contribuinte. O crédito líquido, assim como o título líquido, requer um procedimento de acerto oficial (sentença judicial, lançamento tributário, inscrição em dívida ativa, etc.) ou bilateral (título extrajudicial). Em suma, os cálculos levantados com exclusividade pelo contribuinte não apresentam, pela unilateralidade não-oficial, a característica da liquidez.

A certeza, aspecto qualitativo do crédito a ser manejado, igualmente, e com maior razão não pode ser conseguida por ato exclusivo do contribuinte. Em outros termos, o contribuinte não pode, por ato unicamente seu, concluir ter sido indevido (ilícito) o recolhimento efetuado. Milita em favor dos atos administrativos a presunção de legalidade e das leis, a presunção de constitucionalidade. No último caso, principal problema nos domínios tributários na atualidade, a inconstitucionalidade da lei, origem do pagamento indevido, somente poderá ser pronunciada pelo Poder Judiciário. Este, através dos controles de constitucionalidade difuso e concentrado, monopoliza a competência para dizer da inconstitucionalidade de leis tributárias. Admite-se, tão-somente, ao largo do Judiciário, a negativa de execução de lei inconstitucional pelo Chefe do Executivo e condicionado este ato a imediata arguição de mácula maior. Nestes termos, o contribuinte não pode concluir, à margem do Estado-Juiz ou do Estado-Administração, pela inconstitucionalidade de recolhimentos e suas leis regentes. Simplesmente, não foi deferida ao cidadão esta possibilidade. A possibilidade do cidadão "entender" a inconstitucionalidade e agir segundo este "entendimento", sem intermediação do Judiciário, idéia subjacente a compensação unilateral, afronta uma das premissas básicas do ordenamento jurídico quanto a guarda da supremacia da Constituição.

Não é pertinente a alegação de que a compensação unilateral ocorre no âmbito de um lançamento por homologação. Neste caso, quando há pagamento antecipado sob condição de ulterior ação fiscal, o contribuinte calcula o tributo devido de acordo com a lei. Age nos domínios da legalidade. Não realiza qualquer cognição acerca da injuridicidade de normas jurídicas. Já na compensação unilateral o ponto de partida consiste num juízo de validade ou juridicidade sobre as normas regentes dos recolhimentos reputados indevidos. Este juízo com suas conseqüências práticas é que reputamos monopólio do Estado. O contribuinte não pode entender a lei inconstitucional e os recolhimentos tributários realizados em função dela indevidos e, por ato seu, compensar estes valores com outros créditos tributários. Esta possibilidade não foi conferida ao cidadão pelo ordenamento jurídico pátrio. Qualquer lesão de direito promovida pelo Estado-Legislador somente poderá ser repa-