

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E EXECUÇÃO FISCAL¹

Frana Elizabeth Mendes

Juíza Federal da 7ª Vara Federal de Execução Fiscal;

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP;

Professora da Uni-Rio, FGV, Emerj;

Coordenadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet/RJ)

RESUMO

Este artigo tem a intenção de abordar um dos temas mais complexos enfrentado pelas varas federais especializadas no processamento das execuções fiscais: a problemática das compensações tributárias, sejam as autorizadas por ações que tramitam em varas cíveis, sejam as efetuadas unilateralmente por conta e risco do próprio contribuinte, perante a Administração Fazendária.

De modo geral, é prática comum as empresas se socorrerem do Poder Judiciário visando à declaração do direito de efetuar compensação de tributos pagos a maior, mormente naqueles casos em que o Fisco tem indeferido tais pleitos, pautado em legislação tributária interna (leia-se instrumentos precários e de hierarquia inferior à lei).

Não obstante, o problema na esfera federal reside naquelas situações em que o contribuinte obtém uma autorização para compensar tributos, normalmente veiculada em ação declaratória ou mandado de segurança em vara federal cível e, futuramente, vê-se executado em vara federal de execução fiscal, em relação a débitos que intencionou compensar, mas que não obteve a respectiva homologação administrativa, restando em muitas vezes a sensação de amparo e desamparo por parte do Poder Judiciário.

O que resta saber é se o Fisco poderia ou não executar a dívida passível de compensação ainda não homologada e, caso isso ocorresse, que medidas deveria o contribuinte tomar para ver-se livre de eventual constrição pré-homologatória.

PALAVRAS-CHAVE

Execução Fiscal. Compensação de tributos. Efeitos.

Hodiernamente, um dos temas mais complexos enfrentado pelas varas federais especializadas no processamento das execuções fiscais concerne à problemática das compensações tributárias, sejam autorizadas por ações que tramitam em varas cíveis,

¹ Artigo recebido em 20/5/2008 e aprovado pelo Conselho Editorial em 11/7/2008.

sejam aquelas efetuadas unilateralmente por conta e risco do próprio contribuinte perante a Administração Fazendária.

De modo geral, é prática comum as empresas se socorrerem do Poder Judiciário visando à declaração do direito de efetuar compensação de tributos pagos a maior, mormente naqueles casos em que o Fisco tem indeferido tais pleitos, pautado em legislação tributária interna (leia-se instrumentos precários e de hierarquia inferior à lei).

Como cediço, a compensação afigura-se como uma causa de extinção do crédito tributário, a teor do artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN). Já o dispendo o artigo 170 que cabe à lei regulamentar as condições de efetivação do referido instrumento.

Vários dispositivos legais e infralegais visaram a efetivar a compensação tributária: o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e, seqüencialmente, o artigo 39 da Lei nº 9.250/95; os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, bem como o artigo 1º do Decreto nº 2.138, de 29/1/1997; e o artigo 49 da Lei nº 10.637/2002, cuja redação autoriza a compensação de quaisquer tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal entre si.

As interpretações outorgadas a tais dispositivos pela doutrina e jurisprudência são extremamente variáveis, já que, embora esteja presente o autorizador legal, persistem algumas limitações de ordem constitucional, tendo em vista a destinação específica atribuída a algumas exações, especialmente as contribuições sociais, haja vista o risco de descumprimento de metas orçamentárias.

Todavia, indaga-se sobre o destino do crédito tributário relativo a tributos sujeitos a lançamento por homologação que venham a ser compensados - o objeto, ao menos mediato, de grande parte de ações tributárias.

Nos tributos sujeitos a este tipo de lançamento, para o exercício do direito de compensação tributária, cabe ao contribuinte tanto calcular, por sua conta e risco, o valor desta como também efetuar o seu recolhimento, que, ressalte-se, *não tem o condão de extinguir o crédito tributário* - e, portanto, não solve a obrigação original, que fica dependendo da homologação, ato privativo da Administração.

Tais assertivas significam que, pagamento e compensação, por si só, não extinguem o crédito tributário. É necessária a homologação, que, como já dito, é ato privativo da autoridade administrativa. Tal procedimento configura-se como uma espécie de condição resolutória da liberação inicialmente obtida pelo contribuinte com o pagamento ou com a compensação.

Por tais digressões, é imperioso dessumir que a maioria das ações envolve tributo sujeito à necessidade de homologação por parte do Fisco, e não a pura e simples hipótese do artigo 170 do CTN.

Portanto, a qualquer momento a autoridade fazendária poderá rever os valores compensados, acatando-os ou não.

Contudo, o problema na esfera federal reside naquelas situações em que o contribuinte obtém uma autorização para compensar tributos, normalmente veiculada em ação declaratória ou mandado de segurança em vara federal cível e, futuramente, vê-se executado em vara federal de execução fiscal, em relação a débitos que intencionou compensar, mas que não obteve a respectiva homologação administrativa.

Reitere-se o fato de que o contribuinte, ao efetuar a compensação por si, não tem o condão de certificar uma determinada situação (a negativa de débito), que ainda está sujeita à verificação por parte da autoridade competente.

Quem não pagou a diferença a maior deveria comprovar a homologação da compensação, por parte da autoridade administrativa, para que se efetivasse o ato, liberando-o de eventual constrição executiva.

Tal tese, inclusive, encontra amparo em nossa jurisprudência, conforme se depreende pelos seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. CND. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. PROCEDIMENTO. PRECEDENTE

1. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a compensação efetuada pelo contribuinte submete-se ao crivo da administração e, somente depois de aprovado o encontro de contas, pode ser expedida certidão negativa de débitos.
 2. Inexiste direito líquido e certo ao fornecimento da certidão, nos termos do art. 205/CTN, quando as contas apresentadas estão pendentes de homologação e eventual saldo devedor pode ser cobrado independentemente de processo administrativo.
 3. Recurso especial conhecido e provido.
- (REsp nº 97.00.93696-1, STJ, 2ª Turma, rel: min. Peçanha Martins, j. em 9/6/1998, DJU 13/10/1998, v. u.)

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO E CRÉDITO

1. O fato de o contribuinte proceder à compensação do seu débito com o crédito tributário recolhido a maior, sem a chancela da autoridade administrativa, não implica a extinção da dívida, por isso que não tem direito à CND pleiteada.
 2. Recurso especial conhecido e provido.
- (REsp nº 164.588/SC, STJ, 2ª Turma, rel: min. Peçanha Martins, j. em 7/5/1998, DJU 3/8/1998, v. u.)

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE. O CONTRIBUINTE PODE, SIM, COMPENSAR TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE, INDEPENDENTEMENTE DE PRÉVIA

LICENÇA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA; JÁ A OBTENÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE TRIBUTOS FEDERAIS, POR EFEITO DESSE PROCEDIMENTO, DEPENDE DA RESPECTIVA HOMOLOGAÇÃO - QUE DEVE SER REQUERIDA À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(REsp nº 95.00.64113-5, STJ, 2ª Turma, rel.: min. Ari Pargendler, j. em 15/5/97, DJU 2/6/97, v. u.)

O contribuinte com reconhecimento do direito de efetuar compensação, ao ser réu de execução, muitas vezes fica com a sensação dúbia de amparo e desamparo por parte do Poder Judiciário.

O que resta saber é se o Fisco poderia ou não executar a dívida passível de compensação ainda não homologada; caso isso ocorresse, que medidas deveria o contribuinte tomar para ver-se livre de possível constrição pré-homologatória.

O fato de haver declaração judicial de direito de compensação tributária, a meu sentir, não inibe o Fisco de proceder à eventual inscrição de dívida ativa, já que tal medida é necessária para o resguardo em relação à prescrição.

Com a ocorrência do fato gerador há o nascimento da obrigação tributária, que tem como objeto um crédito ainda não exigível nem formalizado. É mediante o procedimento-ato da administração denominado “lançamento” que se efetiva a outorga dos atributos de presunção de legitimidade e exigibilidade àquele crédito, tornando-se, agora, tal crédito passível de cobrança por parte do Fisco.

Para efetivar essa cobrança, é necessário que a administração fazendária notifique o contribuinte. E, a partir desse momento, caso não ocorra o pagamento - uma das possíveis formas de extinção do crédito tributário -, deve-se iniciar um processo administrativo para averiguar a causa do descumprimento obrigacional. A petição inicial desse processo administrativo é usualmente denominada “auto de infração”, mas, em verdade, um auto de infração somente surgirá no final do processo, caso se chegue à conclusão de que, efetivamente, ocorreu infração. Afirmo isso porque várias causas podem ensejar o descumprimento da obrigação, como a ocorrência de uma das situações suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, a teor do artigo 151 do CTN: a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei que determinou alguma incidência tributária, a realização de compensação tributária por parte do contribuinte, entre outras situações.

O ideal seria que nesse momento o Fisco procedesse à verificação de créditos e homologasse ou não (de modo expreso) possível compensação feita unilateralmente pelo contribuinte. Nem sempre é o que ocorre, até porque não é incomum que o

reconhecimento do direito de efetuar compensação, seja administrativo seja judicial, sobrevenha posteriormente à fase do processo administrativo.

Caso o Fisco constate infração, o passo seguinte é a inscrição em dívida ativa. A partir deste momento, o antigo crédito tributário transforma-se em dívida ativa tributária, adquire o atributo da excoutoriedade e torna-se passível de cobrança pelas regras da Lei nº 6.830/80 - Lei de Execuções Fiscais.

Lembre-se, ademais, que o mero reconhecimento do direito de efetuar compensação tributária, tanto na esfera judicial como na administrativa, não é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: pode o Fisco, portanto, inscrever o crédito em dívida ativa e até proceder à execução, caso não homologue o ato praticado pelo contribuinte.

O problema reside naquelas situações em que o Fisco não se manifesta sobre a homologação, ou seja, permanece inerte em relação à compensação, mas alerta e atuante quanto à execução de crédito que julga persistente por desconsiderar a compensação.

Esta situação somente é justificada pela imensa desorganização e burocracia que norteiam a Administração Pública Fazendária, fato que certamente se agravará com a recém-criada “Super Receita”, que unificou a administração de créditos tributários da Receita Federal e os previdenciários.

Mesmo assim, a problemática persiste.

Nas execuções fiscais federais, tanto pela natureza do procedimento como pela competência específica atribuída por lei às varas especializadas, não pode o juiz simplesmente suspender o feito que trata de créditos passíveis de compensação até ulterior deliberação por parte da autoridade administrativa, já que esta não é uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito ou do processo de execução fiscal. E também não interessa ao contribuinte ter simplesmente a execução suspensa, já que, assim, a constrição judicial persiste. Mesmo na ação de embargos à execução, que comporta dilação probatória, o juiz só poderá considerá-la procedente e, como conseqüência, extinguir a execução fiscal se houver prova da homologação da compensação.

Se as ações com o objetivo de reconhecer o direito de efetuar compensação tramitarem na esfera judicial, deve o contribuinte também pleitear que seja estabelecida, em decisão e/ou sentença, a obrigação de manifestação expressa pela Fazenda, em prazo hábil, acerca da homologação do ato, sob pena de responsabilidade funcional.

Para as hipóteses em que já exista o reconhecimento do direito de efetuar a compensação com trânsito em julgado, há a necessidade de propositura de outra ação, com a finalidade específica de manifestação sobre a compensação realizada pelo contribuinte.

Se o processo tramitou na esfera administrativa e houve o reconhecimento do direito de compensação e posterior homologação, não poderia o Fisco sequer ter inscrito o débito em dívida ativa tributária, já que homologar o ato do contribuinte significa considerar tal ato correto: portanto, não persiste a dívida relacionada à homologação.

Entretanto, se somente reconheceu-se o direito de compensação sem ter homologado algum ato da parte, é bem provável que a questão tenha de ser levada à esfera judicial para solução, já que administrativamente não há como obrigar o Fisco a não inscrever débito em dívida ativa tributária tampouco homologar ato do contribuinte, salvo nas situações de responsabilidade funcional, que, na maioria das vezes, também só encontram sucesso após recurso ao Judiciário.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 95.00.64113-5*, 2ª Turma. Relator: ministro Ari Pargendler. Julgado em 15/5/1997. Publicado no Diário da Justiça da União em 2 jun. 1997. Voto unânime.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 97.00.93696-1*, 2ª Turma. Relator: ministro Peçanha Martins. Julgado em 9/6/1998. Publicado no Diário da Justiça da União em 13 out. 1998. Voto unânime.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 164.588/SC*, 2ª Turma. Relator: ministro Peçanha Martins. Julgado em 7/5/1998. Publicado no Diário da Justiça da União em 3/8/1998. Voto unânime.