

## A COMPENSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz<sup>(\*)</sup>

*I. A natureza jurídica do instituto; II. A compensação no Código Tributário Nacional; III. O artigo 66 da Lei n. 8.383/91; Conclusão.*

### I — A natureza jurídica do instituto

O positivismo, marcante em nosso Direito, impõe o princípio da legalidade como pedra angular, com nuances mais ou menos estritas, consoante o tema. Daí por que é correto afirmar que o estudo dos institutos jurídicos, no Direito pátrio, há que partir do tratamento ontológico que lhes foi imprimido pelo legislador, sob pena de eiva de inconstitucionalidade.

A propósito, leciona René David que a interpretação jurisprudencial no sistema romano-germânico não cria regra de direito com a autoridade daquelas formuladas pelo legislador, que equivale a dizer que ao juiz compete a realização da operação subsuntiva, inclusive sob construção axiológica, mas nunca convolar-se em legislador.

Nesses parâmetros, a definição da essência da compensação no *Direito positivo Tributário* é condição preambular para delimitação de seu regime jurídico. Versando sobre o assunto, já apregoava o renomado *Aliomar Baleeiro*: «A compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada. No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público».

A lição, de validade hodierna insuperável, evidencia a autonomia do Direito Tributário e sua inserção na divisão publicista. Trata-se de construção exegética assentada no Código Tributário Nacional e não de mera tese. Assim denotam os arts. 109 e 110 da Lei n. 5.172/66, *verbis*: «Os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo, e do alcance de seus institutos, conceitos e formas mas não para definição dos respectivos efeitos tributários» e «A lei tributária não pode alterar a

(\*) Juíza Federal Substituta da 9ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal.



definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias».

Genericamente, o Código Civil demanda como pressuposto da compensação a reciprocidade dos débitos, a liquidez das dívidas, a exigibilidade atual das prestações e a identidade na qualidade das dívidas, fixando seu caráter *ex lege* e sua ocorrência, mesmo ante a oposição de uma das partes. Sendo autônomo o Direito Tributário, facultam as normas legais (dispositivos transcritos) o empréstimo do conceito do direito privado, qual seja, de encontro de dívidas, contudo, impõem efeitos jurídicos diversos, não se coadunando com quaisquer hermenêuticas fundadas no regramento civilista.

Assim, em seara diversa, fixa o CTN, no 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».

## II — A compensação no Código Tributário Nacional

Encetando o preceito, diz a lei: «A norma pode nas condições e sob as garantias que estipular», denotando a natureza de estrita legalidade da compensação, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário (CTN, art. 97, VI). Portanto, somente sob o manto de lei material e formal pode ser veiculada a disciplina legal da forma extintiva em comento.

Em seqüência, prevê: «...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...». Ante a expressão legal, vislumbra o mestre *Baleiro* o discricionarismo do agente fiscal. No estágio presente do direito público, a ação administrativa assumiu novos contornos, impondo a motivação e a redefinição do atuar discricionário. Particularmente no Direito Tributário, a valoração meritória do administrador vem sendo adstrita pela doutrina à dosagem da sanção frente ao ilícito fiscal. Nesse aspecto, decorre a superação da doutrina abordada.

Situando-se a compensação nas fronteiras da legalidade cerrada (norma específica) e da vinculação administrativa, o direito subjetivo do devedor, consagrado no ordenamento civil, não tem supedâneo no Direito Tributário. Nesse, tal qualificação só exsurge da eficaz configuração dos requisitos legais, ou seja, dos pressupostos genéricos insertos na redação do Código Tributário (reciprocidade de crédito; liquidez de ambos e exigibilidade atual ou futura do crédito do contribuinte) e das condições instituídas em lei ordinária do ente impositivo.

Assim sendo, a compensação é ato de agente fiscal, a quem incumbe a autorização do encontro de contas, descabendo a intervenção jurisdicional, salvo em face da caracterização do potencial (ameaça) ou efetiva ilegalidade ou abuso de poder.

Outrossim, envolvendo a extinção de deveres obrigacionais sob requisitos, garantias e condições, requer, em sede processual, procedimentos compatíveis com a apreciação das prescrições legais.

III — O art. 66 da Lei n. 8.383/91

Em âmbito federal, vige o art. 66 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o qual estabelece que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie, incumbindo ao Departamento de Receita Federal e ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS a expedição das instruções necessárias.

Com base na interpretação literal desse dispositivo, há doutrina sustentando a autonomia dessa espécie compensatória. A meu ver, *permissa venia*, não me parece a mais consentânea com o *status* legislativo. Consoante o art. 146, III, da Constituição da República, a instrumentalização das normas gerais tributárias é matéria reservada à lei complementar, daí o porquê da impropriedade da assertiva, que identifica em lei federal aptidão inerente à lei nacional. Trata-se, sim, de emanação da competência legislativa federal e, como tal, deve guardar correlação com a Lei n. 5.172/66.

Outra crítica que se faz ao texto legal refere-se à integração de norma consagrada na Instrução Normativa n. 67, de 26 de maio de 1992, do Diretor do Departamento da Receita Federal. Acerca do mesmo, Hugo de Brito Machado conclui, no seu Curso de Direito Tributário: «As restrições feitas pela Instrução Normativa n. 67, de 26 de maio de 1992, são desprovidas de validade, como já afirmamos em estudo publicado pelo *Repertório IOB de Jurisprudência*».

De acordo com a disposição codificada, antes reproduzida, a disciplina da compensação comporta uma modalidade absoluta, na qual a lei (formal e material) exaure os seus pressupostos e condições («A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular...») e uma modalidade relativa, onde o legislador delega à autoridade administrativa a instrumentalização das hipóteses de seu exercício («...ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação...»). Na hipótese, a compensação molda-se na espécie relativa, uma vez que o § 4º do art. 66 de regra assim referenda: «O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo».

O fundamento jurídico da norma secundária sob exame é, portanto, plenamente constitucional. Cabe, entretanto, uma ressalva em homenagem ao princípio da legalidade estrita, que rege as modalidades de extinção do crédito tributário (Lei n. 5.172/66, art. 97, VI). Dita o § 1º do art. 66 da Lei n. 8.383/91: «A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie». Complementando o preceito, estatui a instrução normativa: «Art. 4º. A compensação será realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição. Parágrafo único - Os créditos referentes aos códigos 1800 (IRPJ - Finor), 1825 (IRPJ - Finam), 1838 (IRPJ - Funres), 2.160 (IPI - Ressarcimento de selo de cigarros) e 4028 (IOF - ouro), somente admitirão compensação, cada um, com débitos do mesmo código».

Ordenando a questão das espécies tributárias, a Carta Constitucional adotou a teoria dos fatos geradores vinculantes: afastando a causalidade em matéria de tributação, delineando o perfil tripartite de impostos, taxas e contribuições de melhoria, sem prejuízo da natureza tributária das contribuições especiais (contribuições corporativas, interventivas e sociais, dentre estas as destinadas à manutenção da seguridade social) e dos empréstimos compulsórios ali previstos, bem como da instituição, por norma complementar, de tributo, em caráter residual. Integrando a estrutura da norma constitucional sobre as espécies tributárias, enuncia ainda, no art. 146, III, a, *que cabe à lei complementar a previsão das normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies.*

Nesses termos, tendo o legislador ordinário federal adotado a expressão *tributo e contribuições da mesma espécie*, não poderia a autoridade fiscal (Diretor do Departamento da Receita Federal) ter-se afastado do tratamento consagrado na lei complementar a respeito do assunto (Lei n. 5.172/66), sob pena de inconstitucionalidade. Diversamente, sob essa mesma premissa jurídica, há regularidade constitucional na negativa de compensação entre o Finsocial, cuja natureza jurídica é de imposto, consoante o STF, com a Cofins, essencialmente contribuição social.

#### *Conclusão*

Por fim, não se pode deixar de enfatizar, em tema de compensação, sua nuance excepcional. Normalmente, o crédito tributário é satisfeito pelo pagamento, não podendo, pois, a compensação substituí-lo senão quando assim prescrito pelo legislador ordinário. O que se tem visto é, contrariamente, a arguição dessa forma extintiva como direito amplo e subjetivo do contribuinte, independentemente das normas administrativas e do interesse público e, não raro, com a indevida rubrica de direito líquido e certo. Assim não dita o ordenamento, devendo, pois, o magistrado obstar tais pretensões, mormente quando não inseridas em um contexto de lide previamente configurada.