

A ESPECIFICIDADE DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília
Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília
Membro do Conselho Consultivo da APET - Associação Paulista de Estudos
Tributários
Brasília, 30 de setembro de 2004

O tema da compensação de créditos tributários tem sido tratado de forma singular, ao revés da compensação no âmbito do direito privado. O Código Civil, já em 1916, consagrava em seus arts. 1.009 e 1.017, respectivamente:

"Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma das outra, as obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

"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 regulamentos da Fazenda".

O novo Código Civil, veiculado pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, reafirmou o instituto da compensação no art. 368 e introduziu um inusitado dispositivo sobre a compensação de créditos tributários (art. 374). São eles, respectivamente:

"Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma das outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem."

"A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo".

O referido art. 374 do novo Código Civil foi revogado pela Lei n. 10.677, de 22 de maio de 2003, fruto da conversão da Medida Provisória n. 104, de 2003. Registre-se, neste passo, que a Medida Provisória n. 104/2003 não se enquadra em

nenhuma das hipóteses de vedação do uso de medidas provisórias, notadamente aquelas introduzidas pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001. Ademais, se o aludido dispositivo não tivesse sido revogado certamente não poderia ser aplicado em função do inapelável contraste com a Constituição de 1988.

Com efeito, o art. 146, inciso III, alínea "b" da Carta Magna reclama lei complementar para estabelecer normas gerais sobre crédito tributário. Assim, o legislador constituinte fixou, para além de qualquer dúvida razoável, a existência de um regime específico para o crédito tributário, particularmente suas formas de extinção.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, editado como lei ordinária (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), atualmente com o status de lei complementar, conforme entendimento uníssono da doutrina e da jurisprudência justamente porque atende os desígnios constitucionais do art. 146, contempla em três dispositivos a compensação, reafirmando o caráter especial e restrito deste instituto na seara tributária. Primeiro, no art. 156, inciso II consagrou a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário. Depois, já no art. 170, fixa os contornos gerais da compensação no campo tributário. Por fim, no art. 170-A veda a compensação de créditos discutidos judicialmente antes do trânsito em julgado. Eis as normas em questão:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II – a compensação;"

"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".

"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".

Não é ocioso evidenciar o traço fundamental da compensação civil, distanciando-a muitas léguas no terreno jurídico, da compensação tributária. A nossa compensação legal, tal como esculpida no Código Civil, independe de convenção das partes e opera seus efeitos mesmo que uma delas se oponha. Em outras palavras, ela se processa automaticamente, independente da vontade, no momento em que se constituem créditos recíprocos entre duas pessoas.

Ora, uma simples leitura do Código Tributário Nacional demonstra não ter a compensação tributária a marca do automatismo presente no instituto civilístico. Afinal, aquela somente ocorrerá se existir lei autorizativa estabelecendo as condições e garantias para a operação prosperar.

Obviamente, não pode ser oposta contra esta última característica da compensação tributária a impossibilidade do instituto sofrer alterações quando deixa a seara civil e adentra a tributária. Calcados na autonomia do ramo tributário do direito, inclusive nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, temos traços e efeitos específicos para compensação tributária, assim como para a prescrição, decadência, capacidade, confissão de dívida, entre outros.

Debruçadas sobre o conjunto normativo destacado e seus aspectos jurídicos mais relevantes, a jurisprudência e a doutrina firmaram majoritariamente as seguintes premissas:

(a) o Código Tributário Nacional em seu art. 170, norma com status de lei complementar, possibilita a lei ordinária tributária autorizar a compensação de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do contribuinte contra o Fisco;

(b) o direito subjetivo a este tipo de extinção do crédito tributário somente surge no momento, na forma e nos casos estabelecidos em lei ordinária tributária. Vale registrar que tal diploma legal não pode ser a lei civil geral sobre compensação, sob pena do regime diferenciado de compensação tributária, delineado pelo constituinte e fixado pelo CTN não existir. Ademais, por esta via, estariam suprimidas as exigências de liquidez, certeza, condições e

garantias a que alude o CTN;

(c) sem lei ordinária tributária autorizativa não é possível a compensação tributária, posto que a obrigação tributária sendo ex lege está submetida ao regime jurídico de direito público, claramente distinto dos ditames presentes na compensação privada.

Procurando contornar a impossibilidade aqui anunciada são levantados alguns argumentos favoráveis à compensação.

Um deles considera a existência de princípios constitucionais impositores da compensação tributária, conferindo ao contribuinte um verdadeiro direito individual derivado diretamente da Constituição. Tal raciocínio não pode prosperar impunemente. A partir dele, consagramos a desnecessidade do legislador, não somente para a indispensável autorização, como para fixar as condições e garantias da operação, o império da insegurança jurídica e a disposição do interesse público por decisões particulares, estritamente individuais.

Outro argumento, escudado no princípio da isonomia, considera que em diversos casos já é permitida a compensação tributária. Assim, seria tratamento desigual e odioso não admiti-la para os detentores de créditos de qualquer origem ou natureza contra o Poder Público.

Não pode haver distorção maior ao princípio da igualdade. Por este tortuoso raciocínio procura-se dar tratamento igual aos desiguais, rumo completamente diverso da essência da garantia constitucional. Afinal, não podem ser aproximados, equiparados ou igualados os vários tipos de créditos detidos contra o Poder Público. Incorre em erro jurídico profundo aquele que invoca os princípios de forma abstrata sem se ater para as características e particularidades do caso concreto, para certas refringências e derrogações nos princípios genéricos provocadas pela natureza particular do tema examinado e pela influência de outros princípios de igual ou maior latitude.

Destaca-se, por fim, um importante contorno constitucional da matéria, impondo um necessário tratamento especial para a compensação envolvendo créditos tributários. Trata-se da repartição de receitas tributárias entre os entes da Federação. Percebe-se, sem a necessidade de recurso a raciocínios complexos, que a compensação de certos créditos tributários afeta a distribuição de recursos para os entes da Federação. A hipótese, obviamente, não gera a impossibilidade de compensação. Entretanto, determina rigores

e procedimentos específicos, afastando o automatismo da compensação geral prevista no Código Civil.