

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CAMPUS DE ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO**

FERNANDA ANGELA GIACOMEL

A (IM) POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

ERECHIM

2018

FERNANDA ANGELA GIACOMEL

A (IM) POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim.

Orientador: Prof.º Esp. Evandro Luís Dezordi

ERECHIM

2018

FERNANDA ANGELA GIACOMEL

A (IM) POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim.

Erechim, 09 de novembro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Esp. Evandro Luís Dezordi
URI – Campus de Erechim

Prof.ª Alessandra Regina Biasus
URI – Campus de Erechim

Prof.º Luciano Alves dos Santos
URI – Campus de Erechim

Dedico este trabalho a Deus, por iluminar meu caminho e me permitir realizar este sonho. Dedico, também, à minha mãe, por acreditar em minha capacidade, me apoiar e não medir esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela saúde, essencial em minha vida, e por ter me dado forças para superar os obstáculos e dificuldades, não somente neste período como universitária, mas em todos os momentos passados até aqui.

À Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões e seu corpo docente pela oportunidade de cursar a faculdade, e por ser o alicerce da realização deste sonho.

Ao meu Professor, Mestre Evandro Luís Dezordi, por ser um exemplo de pessoa e profissional, pelo paciente trabalho de orientação a mim dirigido e pelo apoio, confiança, respeito e dedicação para que fosse possível a elaboração desta monografia.

À minha mãe, minha base, meu exemplo de vida, superação, persistência e coragem, pelo seu amor, incentivo e apoio incondicional, e que nunca mediu esforços para me ajudar.

À minha irmã, meu cunhado e sobrinhos, por serem minha família e entenderem as minhas ausências nesse período dedicado ao ensino superior.

Aos meus amigos, irmãos de coração e colegas de trabalho que foram de relevante importância, me apoiaram e fizeram parte da minha formação.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte dessa trajetória, o meu muito obrigada!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes.”

(Martin Luther King)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a (im) possibilidade da compensação de créditos tributários perante a Fazenda Pública. Tendo em vista as circunstâncias econômicas da atualidade, onde torna-se cada vez mais comum a existência de débitos e créditos perante a Fazenda Pública, bem como levando-se em consideração a alta incidência e conhecimentos no que tange à prática da compensação, faz-se relevante compreender em quais circunstâncias haveria, ou não, possibilidades de extinção de débitos por meio da compensação de créditos tributários. Partindo-se desse contexto, faz-se um estudo do tema. Esta monografia jurídica foi realizada utilizando-se o embasamento metodológico o uso de pesquisa bibliográfica e documental, através do método indutivo de pesquisa. Ao longo de sua abordagem, objetiva-se elencar, primeiramente, como se dá o sistema tributário no Brasil, classificando e conceituando os tributos existentes no país. Na sequência, busca-se interpretar as obrigações tributárias, fazendo-se um aprofundamento no que se refere às principais características dos créditos tributários, sua natureza e modalidades de lançamento. Ao final, procura-se analisar a compensação tributária e seu amparo no ordenamento jurídico brasileiro, fazendo-se uma abordagem de suas características principais de maneira que se possa compreender as possibilidades diante dos créditos tributários.

Palavras-chave: Compensação. Obrigação Tributária. Crédito Tributário. Fazenda Pública. Tributos.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the (im) possibility of offsetting tax credits before the Public Treasury. In view of the current economic circumstances, where it is increasingly common to have debts and credits to the Public Treasury, as well as taking into account the high incidence and knowledge regarding the practice of compensation, if it is relevant to understand under what circumstances there would be, or not, possibilities for extinguishing debts through the offsetting of tax credits. Starting from this context, a study of the subject is made. This legal monograph was carried out using the methodological basis the use of bibliographic and documentary research, through the inductive method of research. Throughout its approach, it aims to list, first, how the tax system in Brazil is classified, and classify and conceptualize the existing taxes in the country. Subsequently, it seeks to interpret the tax obligations, with a deepening in the main characteristics of the tax credits, their nature and launching modalities. In the end, it seeks to analyze the tax compensation and its support in the Brazilian legal system, making an approach of its main characteristics so that one can understand the possibilities before the tax credits.

Keywords: Compensation. Tax Obligation. Tax Credit. Public Farm. Taxes.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	12
2.1 Evolução Histórica da Legislação Tributária no Brasil ou Sistema Jurídico-Tributário.....	12
2.2 Conceito de Tributo.....	13
2.3 Espécies e Classificação dos Tributos	15
2.3.1 Impostos.....	16
2.3.2 Taxas.....	16
2.3.3 Contribuições de Melhoria.....	17
2.3.4 Empréstimos Compulsórios.....	17
2.3.5 Contribuições Sociais.....	18
2.4 Competência Tributária e Partilha da Receita Tributária	19
2.4.1 Competência Privativa.....	20
2.4.2 Competência Comum.....	21
2.4.3 Competência Cumulativa	21
2.4.4 Competência Especial.....	22
2.4.5 Competência Residual	22
2.4.6 Competência Extraordinária	23
2.5 O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro.....	23
3 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	26
3.1 Obrigação Tributária	26
3.1.1 Conceito de Obrigação Tributária.....	26
3.1.2 Surgimento da Obrigação Tributária	27
3.1.3 Espécies de Obrigações Tributárias.....	28
3.1.4 Sujeito Ativo	29
3.1.5 Sujeito Passivo	29
3.2 Crédito Tributário	30
3.2.1 Conceito de Crédito Tributário.....	31
3.2.2 Constituição do Crédito Tributário	31

3.2.3 Modalidades de Lançamento	33
3.2.4 Suspensão, Extinção e Exclusão do Crédito Tributário.....	34
4 COMPENSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.	36
4.1 A Compensação como Instituto do Direito Civil	36
4.2 A Compensação no Direito Tributário	37
4.3 A Exigência da Lei para a Compensação.....	38
4.4 Espécies de Tributos que Podem Ser Compensados.....	40
4.5 Requisitos para Deferimento da Compensação de Créditos Tributários.....	41
4.5.1 Compensação de Ofício Pela Autoridade Administrativa	43
4.5.2 Compensação de Tributos na Instância Judicial	45
5 CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo estudar as possibilidades e formas de compensações tributárias, a fim de esclarecer quando e como os créditos tributários podem ser utilizados para extinguir débitos.

A escolha do tema pela acadêmica ocorreu por tratar-se de um assunto relativo à área contábil, a qual tem afinidade por trabalhar neste ramo, e tendo a necessidade de agregar conhecimento junto ao âmbito jurídico, cabe a análise científica.

O tema é relevante no meio jurídico, pois atualmente as compensações tributárias são um dos principais instrumentos legais utilizados pelos contribuintes, para extinguir créditos tributários. Sendo inclusive uma alternativa de liquidar suas dívidas, de forma a garantir a recuperação ou manutenção da vida financeira das sociedades empresariais.

É normal haver contribuintes que possuem créditos tributários, para tanto podem utilizá-los mediante compensação com outros tributos a vencer.

No primeiro capítulo é abordado a origem das compensações de créditos no Direito Romano, salientando a evolução histórica da legislação tributária no Brasil, utilizando o fundamento de equilíbrio entre as partes. Havendo a necessidade de análise das competências tributárias e um olhar especial ao princípio da legalidade no Direito Tributário Brasileiro.

Em seguida, no segundo capítulo trata-se do surgimento das obrigações e créditos tributários. Passando-se as conceituações das obrigações, os sujeitos destas relações, a constituição dos créditos tributários, modalidades e formas de liquidação.

E no terceiro capítulo, um estudo aprofundado sobre as compensações iniciando-se no Código Civil brasileiro como meio de extinção de obrigações entre duas pessoas, que são ao mesmo tempo credora e devedora, avançando com o foco no Direito Tributário, onde as compensações encontram fundamento no Código Tributário Nacional, que garante a autorização de compensações de créditos tributários com créditos líquidos e certos, que estejam vencidos ou vincendos contra a Fazenda Pública.

A metodologia utilizada neste estudo foi a pesquisa bibliográfica, através do método indutivo, pois a mesma permite analisar o tema por várias formas de abordagem, oferecendo meios que auxiliam na definição e resolução de problemas.

A partir das considerações apresentadas, percebe-se a suma importância da matéria que merece um estudo aprofundado, a fim de esclarecer aspectos ainda obscuros em relação à possibilidade ou não das compensações tributárias.

Através de legislação específica, pode-se verificar estas possibilidades e impedimentos, formas e requisitos para que as compensações sejam efetuadas e homologadas pelos órgãos competentes.

A tese justifica-se, pois as compensações tributárias ocorrem para resguardar a saúde financeira dos contribuintes, de modo a auxiliar os mesmos evitando desgastes desnecessários em caixa.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Os primórdios dos tributos deram-se com a evolução do homem, onde as sociedades foram sendo constituídas, e desde então iniciou-se a arrecadação de contribuições por parte dos entes federados para atender as necessidades coletivas da população. Neste capítulo será abordado a evolução histórica e criação dos tributos, as competências e o princípio da legalidade no sistema tributário brasileiro.

2.1 Evolução Histórica da Legislação Tributária no Brasil ou Sistema Jurídico-Tributário

O tributo tem origem da palavra “tribo”, onde os contribuintes eram os tributários e o líder tribal, por sua representatividade, era o tribuno. Nesta época, os tributos eram voluntários, pois os contribuintes presenteavam o líder tribal por vontade própria. (HARADA, 2014).

Os tributos obrigatórios foram sendo criados no período das guerras, onde aqueles que perdessem deveriam pagar aos vencedores com seus bens e riquezas, criando então uma relação de poder de coercitividade. Para Harada (2014, p. 312):

O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama [...].

Para atender a sociedade, foi necessário que o Estado criasse uma fonte regular e permanente de recursos financeiros para satisfazer as necessidades coletivas da população. Sendo assim, utilizou-se do poder de coerção para retirar parte da riqueza dos contribuintes, porém ainda sem prestar serviços em benefício dos mesmos. (HARADA, 2014).

O Direito Tributário trata desta relação de poder coercitivo do Estado em relação aos contribuintes. E essa relação é assim definida, nas palavras de Harada (2014, p. 313):

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

O sistema tributário brasileiro é rígido, pois a Constituição Federal elenca todos os impostos e competências para sua instituição, fiscalização e exclusão, e assim, para Cassone (2002, p. 24):

O outro aspecto se refere ao fato de ser o sistema jurídico-tributário uno e complexo. Uno, porque se insere dentro de um único sistema jurídico, universal, cujos ramos do direito, por mais variados que sejam, se entrelaçam por uma única espinha dorsal. É complexo, pela infinidade de princípios, regras e normas de caráter geral e específico, que necessitam ser bem estruturados e compreendidos para serem corretamente aplicados aos casos concretos.

Além da Constituição Federal, temos o Código Tributário Nacional – CTN, criado para conter as normas necessárias à fixação dos tributos pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Conforme dispõe Cassone (2002, p. 34):

A Lei nº 5.172/66, inicialmente de natureza ordinária, ganhou status de lei complementar, por recepção da Carta de 1967, sendo-lhe atribuída, em seguida, a denominação de “Código Tributário Nacional” (CTN), por força do Ato Complementar nº 36/67.

No Código Tributário Nacional, estão dispostas todas as regras e principais aspectos dos tributos. É ele quem regula as normas gerais do Direito Tributário que são aplicadas aos entes União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2 Conceito de Tributo

De acordo com o Código Tributário Nacional, tributo é uma prestação pecuniária que deve ser cumprida em espécie, é compulsória, pois independe da vontade do contribuinte, não constitui sanção de ato ilícito por não ter o propósito de punição, deve ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Além das definições doutrinárias, o conceito de tributo é disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, como cita Carvalho (2009, p. 396):

Tributo é o nome de uma classe de objetos construídos conceptualmente pelo direito positivo. Trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato). Fixarei aqui meu interesse na acepção de “tributo” com as proporções semânticas que o artigo 3º da Lei n. 5.172/66 lhe outorga, in verbis: Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada [...].

Fazendo uma análise em relação ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, pode-se reproduzir as características dos tributos, as quais são de relevante importância para a plena compreensão dos mesmos, conforme esclarece Cassone (2002, p. 81):

Encontramos nessa definição, os seguintes elementos constitutivos do tributo: a) que é prestação em moeda corrente nacional (dinheiro) ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro (como ocorre, por exemplo, na dação em pagamento, em que o sujeito pode dar ao INSS um imóvel para quitar suas dívidas previdenciárias, imóvel esse que exprime economicamente em dinheiro); b) que a prestação é obrigatória, porque é devida por força de lei (regime jurídico de direito público). Por isso diz-se que o tributo é obrigação *ex lege*, distinguindo-se da obrigação *ex voluntate*, esta derivante do regime jurídico de direito privado. A facultatividade se distingue da compulsoriedade, à medida que ela se apresenta em algumas exações parafiscais não tributárias, em que a pessoa tem plena liberdade de associar-se ou não; c) que não pode ser exigido na qualidade de penalidade de ato ilícito, porque nessa hipótese não se tratará de tributo, mas de penalidade; d) prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa dizer, a autoridade tributária tem não só o poder como também o dever de fiscalizar, apurar, conferir, lançar, retificar, certificar e cobrar; e) importante frisar que não basta a compulsoriedade. É preciso correlacionar o art. 3º do CTN com as regras-matriz dos tributos expressamente previstos na Constituição, pois somente as prestações pecuniárias compulsórias que correspondem à descrição constitucional dos tipos tributários é que são tributos. Isto porque pode haver prestações pecuniárias compulsórias que, não constituindo sanção de ato ilícito, são de natureza outra que não a tributária, justamente por não estarem compreendidas em referido rol. f) deve integrar a receita pública [...].

E levando em consideração os aspectos concernentes aos tributos, mostra-se importante salientar, ainda, a natureza jurídica destes, a qual é determinada pelo fato gerador da obrigação, conforme dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional:

Art. 4º – A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966).

A incidência dos encargos para os contribuintes nascem com o fato gerador do tributo, conforme bem explanado no artigo 4º do Código Tributário Nacional. E este deve ser correlacionado com o artigo 5º, também do Código Tributário Nacional, pois o mesmo traz a disposição de que tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo assim as contribuições parafiscais devem ter destinação específica. (CASSONE, 2002).

2.3 Espécies e Classificação dos Tributos

No Direito Tributário, tributo é considerado gênero, sendo classificado em três espécies no Código Tributário Nacional: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, pela Constituição Federal, são considerados tributos também as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. (HARADA, 2014).

O entendimento da doutrina é que existem cinco espécies de tributos, a qual é chamada de teoria pentapartite ou quinquipartide, conforme retrata Cassone (2002, p. 83):

Assim, em termos de classificação de tributos, a doutrina, na vigência da CF/67-69, manifesta-se pela existência de teorias BIPARTIDE (impostos e taxas, em que as contribuições ou seriam impostos, ou taxas), TRIPARTIDE (impostos, taxas e contribuições – Geraldo Ataliba, tributos vinculados e não vinculados), QUADRIPARTIDE (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) e QUINQUIPARTIDE (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios – adotada por Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Vittorio Cassone). Todavia, na CF/88, mantida a classificação ofertada por Geraldo Ataliba (parcialmente especificada em face das contribuições para a seguridade social – art. 149), a maioria qualificada passou a adotar a classificação QUINQUIPARTIDE.

No direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do artigo 149 da Constituição Federal e contribuições sociais do artigo 195 da mesma. (HARADA, 2014).

Pela teoria conhecida como pentapartite, fazem parte os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais constantes nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal. O ponto é também defendido por Sabbag (2010, p. 395), que assim dispõe:

É importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art. 149, CF), - ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A teoria predominante é a pentapartite, sendo a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, pois considera as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios espécies tributárias autônomas.

Conforme abordado, a teoria que prevalece é a pentapartite, onde os tributos se dividem em cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Cabe, então, uma breve explanação sobre cada um deles.

2.3.1 Impostos

O conceito de imposto está disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966).

Os impostos são tributos não vinculados, pois não há contraprestação do Estado junto ao contribuinte, esclarecendo esta disposição Harada (2014, p. 329):

Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Os impostos são atribuições da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo eles federais, estaduais e municipais, cabendo a cada órgão a competência de cobrá-los.

2.3.2 Taxas

As taxas estão ligadas diretamente a uma ação do estado, seu fato gerador são atos da administração pública colocados à disposição do contribuinte. No artigo 77 do Código Tributário Nacional, fundamenta-se o conceito de taxas:

Art. 77 – As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1966).

O artigo 145, II, da Constituição Federal dispõe sobre as taxas de polícia e de serviços. Estas são tributos vinculados à atuação estatal, pois são o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. A utilização destes serviços é compulsória, e assim, basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para que surja a obrigação tributária. (HARADA, 2014).

2.3.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria é cobrada pela valorização de um imóvel, valorização esta que deve ser decorrida devido a uma obra pública. Está disposta no Código Tributário Nacional, em seu artigo 81:

Art. 81 – A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

A contribuição de melhoria disposta no artigo 145, III, da Constituição Federal, é uma espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal indiretamente ao contribuinte, entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo, há o elemento intermediário que é a valorização do imóvel. (HARADA, 2014).

2.3.4 Empréstimos Compulsórios

A competência para que seja criado este tributo é exclusiva da União, deve ser instituído por lei complementar, conter características próprias como não possuir sujeito ativo, nem sujeito passivo e são restituíveis após certo tempo. Está disciplinado no artigo 15 do Código Tributário Nacional:

Art. 15 – Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei. (BRASIL, 1966).

Ainda, os empréstimos compulsórios são decretados privativamente pela União. Além disso, outra característica importante é que os empréstimos só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (HARADA, 2014).

2.3.5 Contribuições sociais

As contribuições sociais estão dispostas na Constituição Federal e são caracterizadas pela finalidade da instituição. Dessa maneira, devem observar as normas gerais e os princípios da legalidade e da anterioridade do Direito Tributário, e possuem natureza parafiscal e extrafiscal. Conforme estabelece a Constituição Federal de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas

em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado. (HARADA, 2014).

2.4 Competência Tributária e Partilha da Receita Tributária

A Constituição Federal atribui aos entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência tributária, que tem o encargo de criar, modificar e extinguir tributos. Esta competência é facultativa, indelegável, intransferível, imprescritível e irrenunciável.

Com isso, conforme preceitua Sabbag, “a competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional”. (SABBAG, 2010, p. 378).

Para Carrazza, “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)”. (CARRAZA, 2004, p. 447). A competência tributária deve observar as normas gerais do Direito Tributário, quais sejam, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo.

Para comprovar, o artigo 6º do Código Tributário Nacional, por sua vez, esclarece em seus dispositivos que a pessoa de direito público interno competente para realizar a criação um determinado tributo também possui competência para a legislação plena sobre este, desde que não contrarie a Constituição Federal, assim dispendo:

Art. 6º – A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei. (BRASIL, 1966).

A competência tributária das pessoas jurídicas de direito público está prevista nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, Sabbag (2010, p. 377):

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena (art. 6º, CTN). Nesse contexto, diz-se que há, em nossa ordem constitucional, coincidência da competência legislativa com a competência tributária. Todavia, deve-se notar que a competência tributária, como poder de instituição de tributo, não se confunde com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Esta é genérica; aquela, específica. Tal competência para legislar é denominada competência concorrente, conforme o art. 24 da CF.

Cabe salientar que a legislação plena deve seguir as normas gerais da Constituição Federal ou do direito financeiro da União, sendo que os entes políticos tem competência tributária. Nesse sentido, comenta Carrazza (2004, p. 455):

Têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Só as pessoas políticas? Só as pessoas políticas. Por quê? Porque só elas possuem Legislativo com representação própria. E, como já demonstramos, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos. Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam, do Diploma Máximo, competências para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria).

Os tributos não podem ser exigidos nem aumentados sem lei que os definam, como determina a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I. Tal disposição diz que entes políticos não podem exigir ou aumentar tributos sem lei que os estabeleçam.

Ainda, neste sentido, a lei deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica que influenciam nos tributos, conforme expõe Carrazza (2004, p. 449):

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

A competência tributária tem a disposição de criar tributos, e para um melhor entendimento é importante tratar cada uma das espécies de competências. Estas classificam-se em: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

2.4.1 Competência Privativa

Esta competência é exclusiva para criação de impostos, onde a CF elenca quais entes tem competência para instituí-los conforme Sabbag (2010, p. 380):

Trata-se, pois, de competência privativa, terminologicamente, no sentido de que a própria Constituição já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante. Observe: o art. 153 da CF enumera os impostos federais, de competência privativa da União; o art. 155 da CF enumera os impostos estaduais, de competência privativa dos Estados e Distrito Federal; e os arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF, enumeram os impostos municipais, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal. Isso porque “a Constituição não cria tributo; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”.

Somente o ente federativo indicado pela Constituição Federal tem competência tributária para instituir tributos.

2.4.2 Competência Comum

Competência comum é quando todos os entes podem instituir os mesmos tributos. Sobre isso, assim descreve Torres:

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contra prestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e 149, parágrafo único. (TORRES apud SABBAG, 2010, p. 382).

Esta competência tributária não tem exclusividade entre os entes federados, portanto é distribuída entre eles.

2.4.3 Competência Cumulativa

Esta competência pertence ao Distrito Federal, pois pode instituir cumulativamente tributos. Assim esclarece Sabbag (2010, p. 382):

Compete à União, nos Territórios, os impostos federais, estaduais e municipais, desde que, com relação a estes últimos, os Territórios não sejam divididos em municípios. Desse modo, a União deve instituir os impostos federais e estaduais, nos Territórios, em qualquer caso. Os impostos municipais, por sua vez, serão de competência da União, respeitada a condição anunciada, isto é, a inexistência de municípios no Território.

Cabe ao Distrito Federal a competência cumulativa, pois o mesmo não tem seu território dividido em Municípios.

2.4.4 Competência Especial

A competência especial é a competência da União para instituir empréstimo compulsório e contribuições especiais. Segundo Sabbag (2010, p. 383):

A competência especial traduz-se no poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições especiais (art. 149, CF), justificando-se tal classificação pelo fato de terem subsistido, durante longo período, inúmeras polêmicas acerca da natureza tributária desses dois tributos.

Porém há exceções nas contribuições especiais, em que os estados, Distrito Federal e municípios podem criá-las, como por exemplo, a contribuição previdenciária.

2.4.5 Competência Residual

Esta competência pertence apenas à União, que poderá instituir impostos que não sejam de sua alçada por meio de lei complementar. Neste sentido explica Sabbag (2010, p. 380):

No campo dos impostos, a competência residual indica que o imposto novo deverá ser instituído, por lei complementar, pela União, obedecendo-se a duas limitações: (I) respeito ao princípio da não cumulatividade; e (II) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outros impostos. Quanto às contribuições para a seguridade social, o raciocínio é parcialmente idêntico, haja vista a imposição constante do art. 195, § 4º, CF, que atrela a matéria ao comando inserto no art. 154, I, CF. Sendo assim, dir-se-ia que as contribuições para a seguridade social residuais devem respeitar os seguintes parâmetros: a) instituição, por lei complementar, pela União; b) respeito ao princípio da não cumulatividade; c) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outras contribuições (e não de impostos!).

Compete à União a instituição de impostos, contudo, desde que não estejam previstos com a mesma base de cálculo e fato gerador, sendo esta uma das principais hipóteses de impossibilidade.

2.4.6 Competência Extraordinária

Nessa espécie, a competência recai apenas à União, a qual institui o empréstimo compulsório, que está disposto no artigo 148 da Constituição Federal, deve ser estabelecido mediante lei complementar para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e também no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Através da instituição de competência tributária a cada ente político, ocorre uma elevada concentração de tributos na esfera federal. Diante disto, faz-se necessário a repartição destas receitas entre os entes federados. Em regra, pela repartição de receitas, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ficam com o produto da arrecadação de seus tributos, sendo eles os impostos, taxas e contribuições de melhorias. (CARRAZA, 2004).

Porém, é necessário haver melhor distribuição destes rendimentos, que ocorre do maior ente federado para o menor. Esta distribuição se dá de forma direta ou indireta. Quando for direta, o ente beneficiado recebe direto os recursos. Na forma indireta, a parcela distribuída integrará um fundo que só após será distribuído.

2.5 O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro

O princípio da legalidade do Direito Tributário estabelece não ser possível instituir ou majorar tributos sem lei que os estabeleça. É necessário que a lei seja votada pelo Poder Legislativo, obedecendo processo legislativo, e promulgação.

O princípio da legalidade não é exclusivo do direito tributário, expresso no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, assim defende Sabbag (2010, p. 58):

Em nossa órbita doméstica, o princípio da legalidade tributária é previsão centenária, percorrendo todos os textos constitucionais, com exceção da Constituição Federal de 1937, omissa a respeito, podendo-se observá-lo, de modo genérico, no art. 5º, II, da atual Carta Magna, sob a disposição *“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. (grifo do autor).

No mesmo sentido Carrazza (2004, p. 229):

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

O artigo 5º traz a aplicação de modo genérica, o princípio da legalidade tributária vem detalhado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” (BRASIL, 1988).

Trata-se de uma garantia assegurada ao contribuinte e direito fundamental do cidadão, pois é cláusula pétrea da Constituição Federal. O princípio da legalidade garante segurança jurídica à sociedade e busca coibir abusos do Estado, conforme esclarece Carvalho (2009, p. 293):

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.

Para Harada (2014), este princípio vai além de exigir ou majorar tributos, faz presente a necessidade de observação ao artigo 97 do Código Tributário Nacional:

Cumpre acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia. O art. 97 do CTN enumera as matérias inseridas no campo da reserva legal. Finalmente, outra questão diretamente ligada ao princípio da legalidade, pouco lembrada pelos estudiosos, é a que diz respeito à repetição de indébito. (HARADA, 2014, p. 390).

Sendo assim, o princípio da legalidade está presente na política de incentivos fiscais, que visam à redução ou extinção de tributos oriundos de norma específica,

para beneficiar e estimular determinadas atividades econômicas contribuindo com a saúde financeira das empresas.

Ainda, temos a repetição de indébito que surge quando o sujeito passivo efetuar pagamento de tributo sem base legal, indevido ou a maior, este tem direito a devolução do valor cobrado indevidamente. Conforme o artigo 97, III, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária, e em seu inciso VI, dispõe sobre os créditos tributários, os quais admitem exclusão, suspensão e extinção, ou ainda redução de penalidades.

3 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após a criação dos tributos, passamos a análise das obrigações e créditos tributários, sendo necessário um estudo sobre o surgimento, as espécies, sujeitos ativo e passivo das obrigações tributárias, e a constituição, modalidades e formas de cessação dos créditos tributários.

3.1 Obrigação Tributária

Obrigação jurídica trata-se de um vínculo jurídico entre um sujeito ativo e um sujeito passivo, onde o credor pode exigir do devedor uma prestação de dar, fazer ou não-fazer certa obrigação, sob pena de sanção. (CASSONE, 2002).

Diante do exposto, obrigação tributária é uma relação jurídica que decorre de lei, onde o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), impõe uma prestação pecuniária ao sujeito passivo (contribuinte). Conforme estabelece Cassone (2002, p. 146):

O direito tributário é de natureza obrigacional, uma vez que seu objeto é a arrecadação do tributo. Praticado o fato descrito pela lei tributária, nasce a obrigação tributária, cuja relação jurídica se estabelece entre duas pessoas: o sujeito ativo, ou credor, que é a U-E-DF-M conforme a competência sobre o tributo, e o sujeito passivo, ou devedor, que é o contribuinte que praticou o fato gerador tributário. Extingue-se com o pagamento do tributo devido, ou pelas demais formas previstas no CTN.

Esta relação jurídica é importante para o Direito Tributário, pois constitui um vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo (Estado – contribuinte), onde o credor pode exigir a prestação tributária, seja ela positiva ou negativa.

3.1.1 Conceito de Obrigação Tributária

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador que se estabelece através de uma relação jurídica entre um sujeito ativo (Estado) e um sujeito passivo (contribuinte), com o objetivo de uma prestação pecuniária instituída por lei. Assim dispõe Carvalho (2009, p. 490):

A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexu lógico que se instala a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o fato jurídico tributário (fato gerador) e o fato relacional que conhecemos por relação jurídica tributária.

Obrigação tributária, então, é um vínculo jurídico que une duas pessoas, sendo de um lado uma o sujeito ativo, denominado Fisco e do outro o sujeito passivo, neste caso o contribuinte, o qual pratica um fato gerador tributário estando encarregado de cumprir uma prestação pecuniária referente ao tributo. (CASSONE, 2002).

3.1.2 Surgimento da Obrigação Tributária

Conforme já estabelecido, a obrigação tributária nasce com a vinculação e existência com o fato gerador. E este, por sua vez, está disposto no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual considera o fato gerador quando a situação está de fato concreta:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produz os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966).

Neste mesmo sentido, de acordo com Sabbag, a obrigação tributária surge através da ocorrência do fato gerador, assim afirmando o autor em sua obra:

Como se notou, “hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto aquela é a “descrição legal de um fato [...] a descrição da hipótese em que o tributo é devido”, esta se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto. (SABBAG, 2010, p. 653).

O tributo deve incidir tanto sobre as atividades lícitas, quanto as consideradas ilícitas ou imorais. De acordo com o artigo 118 do Código Tributário Nacional, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto e os efeitos destes são irrelevantes. (SABBAG, 2010).

3.1.3 Espécies de Obrigações Tributárias

O objeto da obrigação tributária é a prestação que surge através do fato gerador, que pode ser de natureza patrimonial ou não, sendo denominada como obrigação principal ou acessória.

A obrigação tributária principal, ou acessória, está devidamente disposta no artigo 113 do Código Tributário Nacional, conforme esclarece Cassone (2002, p. 147):

A obrigação tributária se subdivide em Principal (relativa ao tributo) e Acessória (relativa aos deveres acessórios, isto é, escrituração fiscal etc.), conforme dispõe o art. 113 do CTN/66: Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, de acordo com o artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a obrigação principal, em sua natureza, trata-se da obrigação do pagamento de tributo ou multa decorrente do fato gerador, e extingue-se com o crédito resultante.

Neste mesmo sentido Sabbag (2010, p. 667):

O objeto da obrigação tributária se refere à prestação a que deve se submeter o contribuinte ou o responsável. Tal prestação pode ser de cunho pecuniário ou de cunho não pecuniário. Se pecuniária, a obrigação será principal; se não pecuniária, sê-lo-á acessória.

As obrigações acessórias estão dispostas no artigo 113, § 2º e § 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), decorrem de legislação tributária e tem por

objeto prestações positivas ou negativas, com o interesse de arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Esta obrigação dá ao Estado uma plena autonomia e, de uma maneira geral, poder de fiscalizar e controlar o recolhimento dos tributos aos quais os sujeitos passivos estão submetidos. Sobre tal ponto, Sabbag (2010, p. 66) assim preleciona:

As obrigações acessórias, intituladas “*poderes de contorno*”, por Renato Alessi, referem-se àqueles deveres instrumentais do contribuinte, que gravitam no entorno do tributo, na esteira das relações jurídico-tributárias, de cunho não patrimonial. Nesse passo, as obrigações tributárias acessórias, consistentes nas prestações positivas ou negativas, de interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, podem ser previstas em atos infra legais (portarias, circulares, instruções normativas, entre outros), e não necessariamente em lei – esta, sim, necessária à veiculação dos deveres patrimoniais, ínsitos à obrigação tributária principal.

As obrigações acessórias são obrigações de fazer ou não-fazer. Em outras palavras, tratam-se de atos de instrumentalidade. Como exemplos podem ser citados: os livros fiscais, a emissão de notas fiscais, declarações para o Fisco, dentre outros.

3.1.4 Sujeito Ativo

O sujeito ativo trata-se de quem institui, arrecada, fiscaliza e constitui o crédito tributário, assim considerando-se a pessoa jurídica de direito público, os quais são os entes federados, assim compreendidos União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional dispõe sobre o sujeito ativo da obrigação, empregando em seu dispositivo que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. (BRASIL, 1966).

Para Sabbag, o sujeito ativo trata-se do polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à arrecadação para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. (SABBAG, 2010).

3.1.5 Sujeito Passivo

O sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou multa, esta pode ser o contribuinte ou o responsável. Contudo, estes, não são pessoas jurídicas de uma mesma relação jurídica. O contribuinte é obrigado a recolher os tributos instituídos por lei. Já o responsável deve colaborar com a Administração facilitando a arrecadação dos tributos.

O Código Tributário Nacional traz a definição de sujeito passivo em seus artigos 121 e 122, conforme seguem:

Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
Art. 122 – Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966).

Em relação às obrigações acessórias, estas devem ser cumpridas por todos, contribuintes ou responsáveis, pois esta decorre de um dever formal de fazer ou não-fazer.

3.2 Crédito Tributário

O crédito tributário decorre da obrigação principal, que é consequência do fato gerador que constituiu a obrigação tributária. O Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 139, a disposição de que o crédito tributário decorre do pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. (BRASIL, 1966).

Através da obrigação tributária se quantifica o crédito tributário. Assim interpreta Carvalho (2009, p. 503):

Tomamos o crédito tributário em sua acepção estrita, vale dizer, como o direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe o débito tributário, entendido como o dever jurídico do sujeito passivo. Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito de que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo. Isso porque, como já assinalei linhas acima, antes do relato em linguagem competente, com emissão de norma individual e concreta, não há falar-se em fato jurídico e na respectiva obrigação.

Para Sabbag o crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário, o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária. (SABBAG, 2010).

3.2.1 Conceito de Crédito Tributário

O crédito tributário é a prestação pecuniária a qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo. Sendo assim, crédito tributário é um direito pertencente ao sujeito ativo da obrigação tributária, que não se confunde com o chamado “crédito escritural” do sujeito passivo, tampouco com outros “direitos de crédito” a este conferido pela legislação tributária. (CASSONE, 2002).

O crédito tributário é o próprio lançamento originado pela obrigação tributária, conforme explica Harada (2014, p. 560):

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento de tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico e o vínculo jurídico, idem. Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar a existência, através do lançamento, apurando o quantum e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário.

Sendo assim, existe a obrigação tributária, que pode existir sem o crédito tributário. Porém, o contrário não pode ocorrer. No entanto, o artigo 140 do Código Tributário Nacional, estabelece que a obrigação tributária principal é autônoma ao prescrever que as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. (HARADA, 2014).

3.2.2 Constituição do Crédito Tributário

Conforme visto, o crédito tributário é o direito que o sujeito ativo tem em relação a uma obrigação tributária de exigir do sujeito passivo o pagamento de tributos ou penalidades pecuniárias. O crédito fica constituído pelo lançamento fiscal. Desse modo, o crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida e certa por

intermédio do lançamento. Portanto, para haver lançamento é necessário que exista fato gerador e, então, a obrigação tributária. (SABBAG, 2010).

A Constituição Federal dispõe sobre a composição destes créditos em seu artigo 142, e neste entendimento Harada (2014, p. 561):

O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário.

Para exemplificar a constituição dos créditos tributários desde a Constituição Federal, faz-se um estudo sobre os mesmos, conforme descreve Cassone (2002, p. 193):

Para chegar até a constituição do crédito tributário, um iter é percorrido, cujas etapas podem ser assim resumidas, partindo da Carta da República: 1ª Elaboração da Constituição Federal (CF); 2ª a CF dá a competência à U-E-DF-M para, por meio de lei, instituir tributos; 3ª sobrevém a lei, que descreve o tipo tributário, a hipótese de incidência (h.i.); 4ª o sujeito passivo pratica um fato gerador tributário (f.g.): nesse instante, nasce a obrigação tributária, em que ele é o devedor de um tributo que, no momento, é representado por um valor considerado ilíquido; 5ª sobrevém o lançamento, cujo procedimento administrativo converte a obrigação tributária em crédito tributário. Todavia, conforme o tipo de lançamento – como veremos – esse crédito tributário pode ser considerado líquido ou ilíquido. Se líquido, já ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, podendo então ser exigido, se o sujeito passivo não efetuar pagamento dentro do prazo legal. Se ilíquido, o sujeito passivo terá prazo para contestar – caso em que somente após a decisão administrativa final ficará constituído o crédito tributário. 6ª se pago, extingue-se o crédito tributário. Se não pago, o crédito tributário será levado a registro no Livro da Dívida Ativa, extraindo-se certidão para a propositura de Ação de execução fiscal.

Entende-se, por fim, que o crédito se dá pelo lançamento, e que o crédito tributário determina a exigibilidade da arrecadação tributária. Conforme Carrazza o lançamento não cria o tributo, mas “declara” o montante do crédito tributário. É um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Acrescenta ao crédito tributário os requisitos de liquidez e certeza, garantidores de sua exigibilidade. (CARRAZA, 2004).

3.2.3 Modalidades de Lançamento

As modalidades de lançamento estão elencadas no Código Tributário Nacional. São elas, o lançamento misto, de ofício e o lançamento por homologação.

De acordo com o artigo 147 do Código Tributário Nacional, o lançamento é efetuado com base na declaração prestada pelo sujeito ativo. Neste sentido, passamos a analisar as modalidades de lançamento conforme Cassone (2002, p. 194-195):

a) Lançamento por Declaração ou Misto – Enquadram-se nesse tipo de lançamento todos os tributos ou contribuições em que o sujeito passivo é obrigado, por lei, a apresentar declaração à autoridade administrativa competente, tal como acontece, por exemplo, com a declaração que as PF e as PJ apresentam quanto ao IR. b) Lançamento de Ofício – É o lançamento efetuado pela própria autoridade administrativa, com base nos dados que ela possui em seus registros, não só quando a lei assim o determine, como também quando o sujeito passivo se omite, ou preste declaração falsa, ou que não mereça fé (art. 149). c) Lançamento por Homologação – O lançamento por homologação – que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa – opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (art. 150).

O lançamento misto é aquele feito por autoridade administrativa perante a declaração fornecida pelo contribuinte ou responsável que prestou as informações referente a obrigação tributária. Assim dispõe Harada (2014, p. 563):

A atividade do lançamento depende de declaração a ser prestada, pelo sujeito passivo, ou pela terceira pessoa legalmente obrigada, acerca da matéria fática. Daí a denominação lançamento por declaração, ou lançamento misto, por depender de ação conjugada do agente público e do particular.

O lançamento de ofício é realizado por autoridade competente, sem o auxílio do contribuinte, e vem disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Para Harada (2014, p. 563):

Nessa modalidade de lançamento, o fisco age por conta própria, diretamente, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, calculando o montante do imposto devido, identificando o sujeito passivo e promovendo sua notificação. É o lançamento por excelência, em que a atuação privativa do agente administrativo fiscal é inafastável.

Já o lançamento por homologação vem exposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional e determina que o pagamento do tributo seja realizado de forma antecipada pelo contribuinte, não havendo a necessidade de prévio exame da autoridade administrativa. Preleciona Harada (2014, p. 564):

Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem o prévio exame do fisco. No momento em que a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade exercitada pelo sujeito passivo e a homologa, opera-se simultaneamente a constituição do crédito tributário e sua extinção (§ 1º do art. 150). Não homologado o pagamento antecipado, abre-se oportunidade para lançamento de ofício para haver eventual diferença.

Havendo a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a obrigação torna-se compulsória, podendo a Administração exigir o recolhimento, inclusive via judicial.

3.2.4 Suspensão, Extinção e Exclusão do Crédito Tributário

Após a constituição dos créditos tributários prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, temos algumas hipóteses que suspendem as medidas de cobrança pelo Fisco.

Assim, de acordo com o Código Tributário Nacional, temos as hipóteses de suspensão do crédito tributário previstas em seu artigo 151, assim dispondo:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. (BRASIL, 1966)

A suspensão do crédito impede que os atos de cobrança sejam iniciados pela fazenda pública, dando um espaço de tempo em que o contribuinte não precisa efetuar os pagamentos dos créditos tributários. Segundo Sabbag (2010, p. 806):

Muito se tem discutido sobre a suspensão da exigibilidade do crédito e a contemporaneidade do lançamento. É cediço que, embora suspenso o crédito tributário, a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, uma vez que a suspensão recai diretamente sobre a exigibilidade do crédito, impedindo apenas a propositura da execução fiscal.

A extinção tem a função de sucumbir o crédito tributário. Esta se dá através do pagamento, compensação, prescrição, entre outras causas conforme explica Cassone (2002, p. 198):

Diz o CTN que extinguem o crédito tributário: o pagamento, a compensação, a transação, a prescrição e a decadência, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial transitada em julgado.

A exclusão do crédito tributário está regulamentada no Código Tributário Nacional em seus artigos 176 a 179, e se realiza através da isenção ou anistia. A isenção trata-se de um benefício concedido, visando ao aumento do desenvolvimento da região ou da atividade econômica. Já a anistia é o “perdão” da penalidade pecuniária. Assim, descreve Sabbag (2010, p. 861):

A exclusão do crédito tributário, por meio da isenção e anistia, consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são situações em que, mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e, conseqüentemente, não haverá o crédito tributário. A isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples, “isenta-se o tributo”, “anistia-se a multa”.

O objetivo da suspensão, extinção e exclusão dos créditos tributários é afastar o recolhimento destes tributos, exceto a extinção que tem a possibilidade de entrada de recursos.

4 COMPENSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A extinção é uma das formas de quitação dos créditos tributários. Para tanto, é necessário a compreensão da modalidade de compensação no campo do Direito Civil, para o entendimento das compensações de tributos com créditos tributários.

4.1 A Compensação como Instituto do Direito Civil

No campo do Direito Civil, a compensação é um instituto de direito privado, regulado no Código do Direito Civil brasileiro, em seus artigos 368 a 380. Por sua vez, os artigos 368 e 369 dispõem sobre a possibilidade de compensação entre credor e devedor e obrigações que podem ser compensadas, conforme segue:

Art. 368 – Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369 – A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis. (BRASIL, 2002).

Ressalta-se que dívida líquida é aquela cujo tem valor certo a pagar, e vencida é aquela onde o prazo de pagamento foi extinguido, conforme acordo entre credor e devedor.

Tendo origem no direito romano, a compensação representa, no direito civil, uma forma de extinção das obrigações, com o objetivo de que ocorra equilíbrio entre as partes.

Os requisitos do Código Civil para compensação de créditos são que sejam dívidas líquidas, vencidas e coisas fungíveis entre credor e devedor de uma mesma obrigação, conforme explica Cais (2013, p. 402):

Sendo assim, o instituto da compensação, definido como meio de extinção de obrigações entre duas pessoas que são, reciprocamente, credora e devedora, tem, no campo do direito civil, as seguintes características: a) cada uma das partes deve ser devedora e credora por obrigação principal; b) as obrigações devem ter por objeto coisas fungíveis, da mesma espécie e qualidade; c) as dívidas devem ser vencidas, exigíveis e líquidas; d) deve efetuar-se sem causar prejuízo para direitos de terceiros; e) o devedor que se torne, pela compensação, credor do seu credor, diante da penhora do crédito de seu credor, não pode opor ao exequente a compensação de que contra o próprio credor disporia, nos termos do art. 380 do Código Civil brasileiro em vigor.

Assim, no âmbito do Direito Civil, a compensação demonstra-se como uma forma de extinção de obrigações entre sujeitos que sejam credores e devedores ao mesmo tempo.

4.2 A Compensação no Direito Tributário

No campo do Direito Tributário, a compensação tributária está regulada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 156, inciso II, estabelecendo que “Extinguem o crédito tributário: [...] II – a compensação”. (BRASIL, 1966).

Assim, como no direito privado trata-se de uma modalidade de extinção do crédito tributário, para Machado (2014, p. 216):

A compensação é como que um encontro de contas. Se o obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário.

No artigo 170 do Código Tributário Nacional fundamenta-se a compensação de créditos tributários líquidos e certos, vencidos e vincendos, do devedor contra a Fazenda Pública, assim dispendo-se:

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. (BRASIL, 1966).

Neste sentido esclarece Machado (2014, p. 218):

No art. 170 do Código cuida-se de compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo de lançamento; e, do outro, um crédito de qualquer natureza que o sujeito passivo daquela relação tributária tem junto à Fazenda Pública.

Para efetivação das compensações tributárias, o Código Tributário Nacional exige o preenchimento de requisitos que assemelham-se aos exigidos pelo Código Civil, quais sejam: que as dívidas sejam líquidas e vencidas.

Porém, no âmbito tributário, se faz necessário, ainda, a existência de legislação com condições expressas que autorizem tais compensações, promovendo maior cautela, segurança e proteção ao Fisco contra práticas fraudulentas.

Sobre isso, aponta Carvalho que “sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação, como forma extintiva, mas desde que haja lei que a autorize”. (CARVALHO, 2011, p. 539).

No mesmo entendimento, Nery Junior (2007, p. 439):

[...] é adequado remeter-se a questão da compensação para que seja regida pelo Código Civil, sempre com a advertência de que se devem atender às estipulações do CTN 170 quanto as peculiaridades da compensação em matéria tributária. Mas, de resto, as regras do instituto são as do direito das obrigações. A consequência dessa afirmação é que o poder público tributante, quanto à compensação legal ou administrativa, deve utilizar-se das regras legais do sistema do Código Civil, do CTN e das leis tributárias específicas, compatibilizando esses vários sistemas entre si [...] a compensação de crédito tributário deve ser feita de acordo com as condições e sob as garantias fixadas em lei. Exige a compensação título líquido e certo, não se considerando como tal a simples declaração firmada pelo Secretário da Fazenda Estadual.

Ainda nesse sentido, Higuchi (2013, p. 777):

O CTN dispõe em seu art. 170 que 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 vincendo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Portanto, para que ocorra a compensação de créditos tributários, com a finalidade de liquidar débitos do sujeito passivo junto ao Fisco, é necessário seguir as regras estabelecidas em lei.

4.3 A Exigência de Lei para a Compensação

Para que seja possível a compensação tributária, se faz necessária a existência de legislação pertinente ao processo, sobre a qual, assim define Cais (2013, p. 403):

A orientação do Código Tributário Nacional, recomendando a edição de lei ordinária para autorizar a compensação tributária, tem fundamento constitucional, uma vez que a obrigação tributária tem natureza *ex lege*, sendo sujeita ao regime jurídico de direito público, o que confere à compensação, no âmbito do direito tributário, caracteres diferenciados daqueles aplicáveis à compensação no âmbito do direito privado.

No âmbito da Receita Federal, por seu turno, a restituição ou a compensação estão previstas expressamente na Lei nº 9.430/1996, que, em seu artigo 73, determina que a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos devem ser efetuados em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal:

Art. 73 – A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (BRASIL, 1996).

De outro norte, é o artigo 74 da mesma lei que regulamenta definitivamente, de maneira clara e precisa, o procedimento da compensação dos tributos federais, destacando-se que tal feito é possível ainda que os tributos não sejam da mesma espécie, assim dispondo:

Art. 74 – O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (BRASIL, 1996).

Portanto, é no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 onde se encontra a definição sobre a possibilidade ou não da ocorrência de compensação de créditos tributários. Os requisitos contidos nesse dispositivo legal necessariamente devem ser preenchidos para que a Secretaria da Receita Federal homologue a declaração de compensação.

No que concerne aos requisitos, faz-se necessário destacar que para que ocorra a compensação, o contribuinte deve requerê-la mediante a entrega de declaração à Administração Pública, contendo as informações relativas aos créditos e aos débitos a serem compensados. Sobre tal ponto, assim esclarece Machado (2014, p. 221):

A compensação de que se trata será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, e, uma vez declarada à Secretaria da Receita Federal, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Assim sendo, para que seja homologada pelo Fisco, indispensavelmente se faz necessário que esta declaração siga as regras estabelecidas em lei para cada tributo ou contribuição.

4.4 Espécies de Tributos que Podem Ser Compensados

A Lei nº 9.430/1996 prevê as possibilidades de compensações pela Receita Federal, conforme exposto nos artigos 73 e 74. A Instrução Normativa nº 1.717/2017, em seu artigo 1º, traz espécies de tributos que podem ser restituídos e compensados:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa. (BRASIL, 2017).

A lei determina que podem ser compensados tributos de mesma espécie ou ainda admite-se a restituição destes valores, conforme prevê o artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (BRASIL, 1966).

Porém, a lei estabelece hipóteses em que não podem ser objeto de compensação mediante declaração, como cita Oliveira (2013, p. 236):

a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; b) os débitos relativos a tributos e contribuições em razão do registro da Declaração de Importação; c) os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; d) o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela SRF; e) o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; f) o valor do objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

Para que seja possível a compensação, devem ser observadas as características dos tributos, se estão aptos ou não para utilização, os mesmos devem ser passíveis de compensação para que a Secretaria da Receita Federal homologue as declarações.

4.5 Requisitos para Deferimento da Compensação de Créditos Tributários

O Código Tributário Nacional possibilita a compensação de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos, em que o sujeito passivo os tenha em relação à Fazenda Pública.

O artigo 65 da Instrução Normativa 1.717/2017 dispõe sobre a compensação de créditos tributários efetuada mediante entrega de declaração de compensação, assim dispondo:

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 2º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a apresentação da declaração de compensação, ainda que:

I - o débito e o crédito objetos da compensação se refiram a um mesmo tributo; ou

II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.

§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. (BRASIL, 2017).

Neste mesmo sentido, para efetuar a compensação do crédito é necessário seguir os procedimentos internos que a Secretaria da Receita Federal exige. Tais procedimentos são elencados na obra de Cais (2013, p. 405), que assim dispõe:

a) a compensação deve ser requerida mediante entrega, à Administração Pública, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, extinguindo o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação; b) o requerimento de compensação deve ser apresentado obedecendo aos termos das leis específicas de cada tributo ou contribuição [...]; c) o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da declaração de compensação; d) a declaração de compensação constitui confissão da dívida, e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados; e) não sendo homologada a compensação, a autoridade administrativa deve cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados; f) caso o contribuinte não concorde com esse entendimento da Administração, deixando de efetuar o pagamento, o débito é encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União. g) ainda, caso o contribuinte não concorde com a não homologação do requerimento de compensação lhe é facultado apresentar, no prazo de trinta dias, manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação requerida, manifestação esta que deve ser objeto do devido julgamento pela primeira instância administrativa, dessa decisão sendo admissível recurso ao órgão hierarquicamente superior na instância administrativa.

O prazo para homologação é de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da declaração. O ato da entrega, por sua natureza, constitui confissão de dívida. Não sendo homologada, o sujeito passivo deve ser cientificado no prazo de 30 (trinta) dias para que efetue o pagamento. Não ocorrendo o pagamento, estes débitos são remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para devida inscrição em dívida ativa.

No caso de não concordar com a não homologação, o contribuinte pode encaminhar um pedido de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, pedido este que será objeto de julgamento da primeira instância administrativa, ressaltando-se, ainda, que da decisão é cabível recurso às esferas superiores.

Assim sendo, para maior compreensão e corroboração com o exposto acima, demonstra-se necessária a transcrição do entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

MEDIDA CAUTELAR. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. A compensação, na forma declarada pelo contribuinte, extingue o crédito tributário, sob condição resolutiva (L. 9.430/96, art. 74, § 2º); extinto o crédito, não há como cobrá-lo, nem como suspendê-lo, porque o crédito simplesmente não existe. A condição resolutiva pode, todavia, surtir seus efeitos se, no prazo de até cinco anos contados da entrega da declaração (L. 9.430/96, art. 74, § 5º), a autoridade fiscal deixar de homologar a compensação; esse ato corresponde ao lançamento de ofício, tanto que dele cabe impugnação e, mal sucedida esta, recurso para o Conselho de Contribuintes (hoje, sob a denominação de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf). Quer dizer, o período de (5) cinco anos que se segue à declaração de compensação corresponde ao prazo que a Fazenda Pública tem para constituir o crédito tributário; é, portanto, um prazo de decadência, não de prescrição, que só inicia com a decisão que indefere o pedido compensação. Nessa linha, estão equivocados os precedentes jurisprudenciais que atribuem à declaração de compensação o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário; a declaração de compensação, como visto, extingue o crédito tributário sob condição resolutiva. Agravo regimental provido para indeferir a medida cautelar. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2013).

Para que sejam devidamente extintos os créditos tributários, existem duas modalidades de compensação, conforme salienta Cais (2013, p. 404):

A sistemática foi simplificada, existindo duas modalidades de compensação: (a) realizada pelo sujeito passivo, no seu interesse, sob condição resolutória, sujeito, portanto, a possível não homologação; (b) realizada pelo Fisco, de ofício, no seu interesse, quando diante de pedido de restituição de tributos ou ressarcimento de IPI constem débitos pendentes dos requerentes.

Estas compensações podem ocorrer de duas formas distintas, quais sejam, de ofício, proferido pela Autoridade Administrativa, bem como através da instância judicial.

4.5.1 Compensação de Ofício pela Autoridade Administrativa

Antes de proceder a restituição ou ressarcimento de créditos, a Secretaria da Receita Federal deverá apurar a existência de qualquer débito que o contribuinte tenha perante à Receita Federal e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Uma vez após averiguação perceber-se haverem débitos parcelados ou não, o valor da

restituição será utilizado para quitá-los mediante compensação em procedimento de ofício. Sobre essa hipótese, são essas as ponderações de Cais (2013, p. 406-407):

A Instrução Normativa SRF 600/2005, com fundamento no § 3º do art. 7º do Decreto-lei 2.287/1986, ampliou o cabimento da compensação de ofício objeto do § 1º, incluindo a compensação de valores de débitos objeto de parcelamento pelo contribuinte. Essa Instrução Normativa foi revogada pela IN SRF 900/2008, que ampliou, ainda mais, a compensação de ofício, autorizando-a em qualquer forma de parcelamento firmado pelo contribuinte.

Desta forma, o contribuinte que tiver débitos parcelados junto a Fazenda Pública, e obtiver créditos perante o mesmo órgão, estes podem ser compensados diretamente pelo Fisco.

Assim prevê a Instrução Normativa 1.717/2017, em seu artigo 89:

Art. 89. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf ou GPS cuja receita não seja administrada pela RFB será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

§ 2º A compensação de ofício de débito parcelado restringe-se aos parcelamentos não garantidos.

§ 3º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 4º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a unidade da RFB competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

§ 5º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada na ordem estabelecida nesta Instrução Normativa.

§ 6º O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício de que trata o § 5º ser-lhe-á restituído ou ressarcido.

§ 7º Quando se tratar de pessoa jurídica, a verificação da existência de débito deverá ser efetuada em relação a todos os seus estabelecimentos, inclusive obras de construção civil.

§ 8º O disposto no caput não se aplica ao reembolso. (BRASIL, 2017).

Para tanto, o Código Tributário Nacional prevê que os débitos do contribuinte que estejam em parcelamento encontram-se em exigibilidade suspensa, sendo possível inclusive a obtenção de certidão de regularidade fiscal, a qual será emitida positiva com efeitos de negativa.

Após a utilização dos créditos para quitação de débitos, restando saldo desta restituição, este será ressarcido ao contribuinte em pecúnia diretamente através da instituição financeira indicada na declaração.

4.5.2 Compensação de Tributos na Instância Judicial

Para que ocorra a compensação via judicial é necessário o preenchimento de dos requisitos para compensação, porém sendo negada pelos créditos não serem líquidos, o contribuinte pode impetrar o pedido de compensação via judicial.

O Código Tributário Nacional institui o direito de compensação, para tanto o artigo 170-A do mesmo veda a compensação de créditos antes do trânsito em julgado da decisão judicial, estabelecendo que “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.” (BRASIL, 1966).

Para a utilização destes créditos é necessário que a ação tenha transitado em julgado. Após poderão ser utilizados da mesma forma que os demais créditos. Assim também descreve Oliveira (2013, p. 235):

Dessa forma, o contribuinte que apurar o crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá usá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

Esta vedação garante segurança às relações jurídicas, com o intuito de evitar as compensações em que o contribuinte não tenha certeza quanto a validade do crédito. Evitando o risco perante o resultado incerto da demanda. A Instrução Normativa nº 1.717/2017, em seu artigo 101, dispõe sobre os requisitos exigidos para deferimento do pedido de compensação por créditos concedidos via judicial:

Art. 101. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

- I - o sujeito passivo figura no polo ativo da ação;
- II - a ação refere-se a tributo administrado pela RFB;
- III - a decisão judicial transitou em julgado;
- IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e
- V - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários

advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste;

Parágrafo único. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação. (BRASIL, 2017).

Após a devida realização do pedido de compensação, uma vez seguindo-se todos os procedimentos anteriormente elencados, este deverá ser primeiramente reconhecido para só então a Secretaria da Receita Federal homologar a declaração, e, finalmente, assim, autorizar a utilização do crédito.

Nesse sentido, para uma melhor compreensão do exposto, demonstra-se oportuna menção do entendimento do Tribunal Regional Federal 1ª Região, que assim dispõe:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO - EXECUÇÃO NOS MESMOS AUTOS - POSSIBILIDADE - OPÇÃO ENTRE COMPENSAÇÃO, PRECATÓRIO OU REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR - ADMISSIBILIDADE - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, SÚMULA Nº 461 - APLICABILIDADE. a) Agravo de Instrumento em Execução de Sentença. b) Decisão - Indeferimento de Execução de sentença declaratória nos próprios autos do Mandado de Segurança e de restituição, por meio de Precatório ou de Requisição de Pequeno Valor-RPV, em substituição à compensação de créditos deferida. 1 - "O contribuinte pode optar por receber (sic), por meio de precatório ou por compensação (sic), o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado." (Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 461.) 2 - "O Administrado, que teve seu direito reconhecido na via mandamental, não pode ser prejudicado pela inércia do Administrador em cumprir a sentença concessiva, de modo que as parcelas vencidas após a referida sentença somente possam ser buscadas no demorado rito do precatório previsto no art. 730 do Código de Processo Civil (...), ressaltando-se que a execução poderá ser promovida nos próprios autos do '*mandamus*' independentemente de citação." (REsp nº 862.482/RJ - Relatora Ministra Laurita Vaz - STJ - Quinta Turma - Unânime - DJe 13/4/2009.) 3 - "Sendo o objetivo da repetição de indébito ressarcir o credor dos valores pagos, indevidamente, a forma é irrelevante, não havendo, portanto, que se falar em violação da coisa julgada se o acórdão transitado em julgado determinara compensação, mas ele prefere receber o pagamento mediante Precatório ou Requisição de Pequeno Valor-RPV." (AG nº 2009.01.00.028648-7/MG - Relator: Desembargador Federal Catão Alves - TRF/1ª Região - Sétima Turma - Unânime - e-DJF1 20/5/2011 - pág. 211.) 4 - Admitida a execução, nos mesmos autos de Mandado de Segurança, da decisão transitada em julgado, e havendo possibilidade de OPÇÃO entre as modalidades disponíveis para a restituição deferida, merece acolhida a pretensão da Agravante. 5 - Agravo de Instrumento provido. 6 - Decisão reformada. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL, 2011).

Conforme entendimento do Tribunal, as compensações dispostas após o trânsito em julgado das ações podem ser utilizadas tanto para liquidar débitos junto

ao Fisco como para ressarcimento. Ainda, seguindo as regras da Secretaria da Receita Federal, atualmente, o pedido de compensação de créditos oriundos de ações judiciais podem ser feitos via on-line, pela PER/DCOMP Web, diretamente no Portal e-CAC.

A possibilidade de entregar a declaração de compensação via on-line facilita o andamento do processo, pois recupera-se de forma automática as informações constantes na base de dados da Secretaria da Receita Federal.

5 CONCLUSÃO

Com origem no Direito Romano, as compensações eram uma forma de saldar as dívidas entre os contribuintes e os líderes, também sendo uma forma de pagamento no período das guerras, no qual aquele que perdesse pagava com seus bens e riquezas.

No Brasil, o direito de compensação está regulado na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (CTN), este dispõe sobre as normas e regras para que seja possível a compensação de créditos tributários.

Os tributos são prestações pecuniárias, de caráter compulsório, não possuem o propósito de punição, devem ser instituídos por lei e cobrados por atividade administrativa plenamente vinculada.

Estes, atualmente adotam a teoria pentapartite, na qual os tributos se dividem em cinco espécies, que são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A Constituição Federal coloca a cargo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios a função de criar, modificar e extinguir tributos. Esta é denominada competência tributária, que pode ser privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

Para garantir que nenhum tributo será instituído ou majorado sem lei que o estabeleça, o direito tributário é regido pelo princípio da legalidade. Este vem expresso na Constituição Federal, onde ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem lei que a determine.

Havendo a estipulação de tributo, ocorre o fato gerador e com este nasce a obrigação tributária, a qual surge a relação jurídica entre sujeito ativo e passivo. Trata-se de um vínculo jurídico onde o credor pode exigir do devedor a prestação tributária. Esta obrigação tributária pode ser principal tendo por objetivo o pagamento do tributo, ou acessória que exige a obrigação de fazer ou não-fazer.

Através da obrigação principal, surge o crédito tributário. O crédito tributário é a prestação pecuniária que o sujeito ativo tem direito em relação ao sujeito passivo, e este se constitui pelo lançamento fiscal, que se dá por lançamento de ofício ou direto, misto e por homologação.

Os créditos tributários podem ser suspensos, extintos ou excluídos. A suspensão cria um espaço de tempo em que o contribuinte não pode ser cobrado

pela fazenda pública. A extinção ocorre pelo pagamento, compensação, prescrição e a decadência, conversão do depósito em renda, pagamento antecipado e homologação do lançamento, entre outras formas. Já a exclusão se dá pela isenção ou anistia.

A compensação está regulada pelo Direito Civil, trata-se de uma forma de extinção das obrigações entre sujeitos que sejam credores e devedores ao mesmo tempo.

No campo do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) regula a compensação tributária como forma de extinção do crédito tributário. Para tanto, é necessário que seja seguido o que diz a legislação pertinente.

É permitido a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Podendo ser compensados ou restituídos tributos da mesma espécie, observadas as hipóteses que não estão aptas para pedido de compensação.

A legislação requer que os créditos tributários sejam líquidos e certos, vencidos ou vincendos, e relativos à Fazenda Pública para que possam ser compensados.

O pedido de compensação deve ser requerido mediante entrega de declaração, obedecendo a legislação vigente, esta declaração constitui confissão da dívida, tendo prazo de cinco anos para homologação. Não sendo homologada, abre-se o prazo de 30 dias para que o sujeito passivo efetue o pagamento, e no caso de o contribuinte não concordar com a não homologação, pode ser encaminhado um pedido de manifestação de inconformidade.

As compensações podem ser solicitadas por duas modalidades, de ofício onde a Secretaria da Receita Federal antes de restituir ou ressarcir créditos verifica se o contribuinte tem débitos em aberto junto a SRF ou PGFN, uma vez que haja, estes serão quitados.

Ou pela modalidade via judicial, situação na qual o pedido de compensação não é admitido da forma convencional, então o contribuinte pode impetrar um pedido via judicial. Porém, estes créditos só poderão ser utilizados após o trânsito em julgado da ação.

Atualmente, a Secretaria da Receita Federal inovou a forma de pedido de compensação, a declaração pode ser entregue diretamente pelo site via portal e-

CAC, facilitando e agilizando o processo, pois as informações necessárias para homologação são recuperadas automaticamente.

As compensações tratam-se de um acerto, um encontro de dívidas entre o Fisco e o contribuinte, facilitando a recuperação dos créditos e quitação de débitos que o devedor tenha junto à Fazenda Pública.

O presente trabalho destinou-se as compensações tributárias, pois é uma forma bem usual na prática, logo é um direito do contribuinte e colabora com a situação financeira das empresas.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.717, de 17 de julho de 2017. **Normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>>. Acesso em: 15 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Sistema Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 14 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Legislação tributária federal, contribuições para a seguridade social, processo administrativo de consulta e outras providências**. Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 14 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro**. Brasília, DF: Senado Federal, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 14 mai. 2018.

BRASIL. STJ. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR: 20634 PE 2013/0053705-6. Relator: Ministro Ari Pargendler. DJ: 21/05/2013. **JusBrasil**, 2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23353292/agravo-regimental-na-medida-cautelar-agrg-na-mc-20634-pe-2013-0053705-6-stj>>. Acesso em: 13 set. 2018.

BRASIL. TRF-1. AGRAVO DE INSTRUMENTO: 49961 MG 0049961-27.2009.4.01.0000. Relator: Desembargador Federal Catão Alves. DJ: 13/09/2011. **JusBrasil**, 2011. Disponível em: <<https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20524184/agravo-de-instrumento-ag-49961-mg-0049961-2720094010000-trf1?ref=serp>>. Acesso em: 13 set. 2018.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Alexandre Barros. **Processo Tributário**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DINIZ, Leila. Competência Tributária. **Jus**, 2014. Disponível em: <<https://leiladinizmacena.jusbrasil.com.br/artigos/150627504/competencia-tributaria>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática**. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

LEITE, Luciana Souza. **PER/DCOMP Manual Prático**. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MENEZES, Paulo Isaias do Amaral. Repartição das Receitas Tributárias. **Direito Tributário com Paulo Menezes**, São Paulo, set. 2009. Disponível em: <<https://pam.wordpress.com/2009/09/11/reparticao-de-receitas-tributarias/>>. Acesso em: 22 mai. 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade Geral e Tributária**. 3. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil Teoria Geral Das Obrigações e Teoria Geral Dos Contratos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.