

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Tributário**

**Juliana Garcia Gonçalves Luizon**

**Título: Compensação de créditos  
previdenciários com quaisquer débitos  
tributários administrados pela Secretaria da  
Receita Federal do Brasil**

**Brasília – DF**  
**2011**

**Juliana Garcia Gonçalves Luizon**

**Título: Compensação de créditos  
previdenciários com quaisquer débitos  
tributários administrados pela Secretaria da  
Receita Federal do Brasil**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Doutora Júlia Maurmann Ximenes.

**Brasília – DF  
2011**

**Juliana Garcia Gonçalves Luizon**

**Título: Compensação de créditos previdenciários com quaisquer débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

A finalidade deste trabalho é demonstrar a possibilidade de aplicar a compensação entre créditos previdenciários com quaisquer débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Com a criação de uma única Secretaria para administrar todos os tributos e contribuições sociais, débitos e créditos passaram a ser destinados e alocados em um único caixa, tornando, assim, a Secretaria da Receita Federal do Brasil credora e devedora ao mesmo tempo, nos casos em que o tributo foi pago indevidamente ou a maior. Porém, a Lei nº 11.547/2007 vedou expressamente a compensação dos créditos previdenciários com os demais débitos tributários, mas, contrariamente, criou mecanismos para que o Fisco efetuasse, de ofício, a operação inversa, ou seja, a compensação de débitos previdenciários com quaisquer créditos tributários apresentados pelo contribuinte, dando tratamento desigual em caso de situações equivalentes. Referida vedação fere princípios constitucionais como o da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia, uma vez que o aplicador da norma não autoriza a compensação dos créditos previdenciários com os demais débitos tributários, mas o contrário é legalmente autorizado, o que caracteriza uma total desproporcionalidade entre os meios utilizados e o fim almejado, vez que o contribuinte fica impossibilitado de utilizar os créditos previdenciários na compensação com os demais débitos tributários, conforme prevê a legislação que rege a matéria de compensação tributária, Lei nº 9.430/1996.

Palavras-chave: Compensação tributária. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Isonomia.

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to demonstrate the possibility of applying the compensation of pension credits to any tax debts administered by the Internal Revenue Service of Brazil. By creating a single Department to administer all taxes and social contributions, debits and credits have to be designed and placed in a single box, thus making the Internal Revenue Service of Brazil creditor and debtor at the same time, in cases in which tribute was paid improperly or greater. However, Law No. 11.547/2007 expressly forbid the compensation of pension credits with other tax debts, but, in contrast, created mechanisms for making the tax authorities, ex officio, the reverse operation, ie the compensation to social security debts any tax credits provided by the taxpayer, giving unequal treatment in case of similar situations. Referred to seal wounds constitutional principles such as reasonableness, proportionality and equality, since the applicability of the standard does not authorize the compensation of pension credits with other tax debts, but the opposite is legally authorized, which features a total disproportion between the means used and the desired end, since the taxpayer is unable to use the credits in the social security offset against other tax liabilities, as required by the legislation governing the matter of compensation tax, Law No. 9430/1996.

Key-word: Tax offset. Internal Revenue Service of Brazil. Equality.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>07</b>
<b>1. Compensação – conceito, natureza jurídica e requisitos legais</b> .....	<b>09</b>
1.1 Requisitos legais da compensação prevista no código civil.....	12
1.1.1 Reciprocidade dos créditos.....	12
1.1.2 Liquidez, certeza e exigibilidade.....	13
1.1.3 Fungibilidade das prestações.....	14
<b>2. Compensação tributária – Instrumentalização no ordenamento jurídico pátrio</b> .....	<b>16</b>
<b>3. Princípios constitucionais e a compensação tributária</b> .....	<b>23</b>
3.1 Princípio da proporcionalidade.....	24
3.2 Princípio da estrita legalidade tributária.....	26
3.3 Princípio da moralidade pública.....	28
3.4 Direito de propriedade.....	29
3.5 Princípio da vedação ao confisco.....	31
3.6 Responsabilidade objetiva do Estado.....	32
<b>4. Compensação de créditos tributários previdenciários com quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil</b> .....	<b>34</b>
4.1 Das contribuições sociais como tributo.....	37
4.2 Tratamento desigual quando se trata de compensação dos débitos relativos às contribuições previdenciárias exigidas pelo Fisco.....	40
4.3 Da desvinculação da receita das contribuições sociais.....	44
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

Este trabalho objetiva demonstrar a possibilidade da compensação de créditos de contribuições previdenciárias com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), uma vez que com a criação da Super-Receita, através da edição da Lei n. 11.457/2007, o Ministério da Fazenda ficou responsável pela administração de todos os tributos e contribuições constitucionalmente atribuídos e destinados à União, incluindo as contribuições sociais que antes da mencionada Lei competia ao Ministério da Previdência Social.

As considerações formuladas acerca da compensação, como um célere e eficaz instrumento de recomposição do valor pago indevidamente ou a maior que o devido, bem como um direito subjetivo dos contribuintes, são de inestimável importância na medida em que sua utilização gera a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156,II c/c o art. 170).

Com a edição da Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, houve a unificação da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) - responsável pela administração das contribuições previdenciárias previstas na Lei n. 8.212/91, e a Secretaria da Receita Federal (SRF), com isso criou-se um único órgão responsável pelo planejamento, execução, acompanhamento e avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 11, parágrafo único, alíneas a, b e c, denominado Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Muito embora a Lei n. 11.457/2007 tenha implementado mecanismo eficaz para o planejamento, a administração e a cobrança de todos os tributos e contribuições sociais destinados à União, contraditoriamente, proibiu a compensação de créditos relativos às contribuições previdenciárias com débitos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, ferindo frontalmente preceitos legais e constitucionais.

Com o presente trabalho procuraremos demonstrar a possibilidade da compensação de créditos previdenciários com quaisquer débitos tributários

administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, atendendo aos princípios constitucionais, bem como as normas infraconstitucionais, as quais dão relevo ao instituto da compensação, partindo de sua fundamentação e materialização em nosso ordenamento jurídico.

Para tanto, dividiremos o presente trabalho em quatro tópicos. No primeiro e segundo tópico, efetuaremos uma análise concisa da origem do instrumento da compensação no nosso ordenamento jurídico - compensação legal, bem como a compensação no âmbito do Direito Tributário como forma extintiva do crédito tributário.

No terceiro tópico, partindo da noção de que o direito à compensação é um direito subjetivo de todo contribuinte, analisaremos alguns princípios constitucionais que devem ser observados pelo Estado ao exercer o direito-poder de instituir tributos.

No quarto e último tópico, abordaremos a legislação ordinária, a qual prevê a possibilidade da compensação de débitos relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que inclui as contribuições previdenciárias, as quais são espécies tributárias.

O problema a ser abordado neste trabalho encontra-se no fato de o Fisco Federal, de ofício, poder compensar débitos das contribuições sociais com quaisquer outros créditos do contribuinte, no entanto, o mesmo órgão cria mecanismos para vedar a compensação inversa, ou seja, a compensação de créditos previdenciários com quaisquer outros débitos tributários dos contribuintes, tratando situações idênticas de maneira desigual.

Mister ressaltar que o presente trabalho não tem a intenção de esgotar o tema nele proposto, mas sim incentivar o debate jurídico acerca deste relevante tema: a compensação de créditos previdenciários com quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## 1. COMPENSAÇÃO – CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA E REQUISITOS LEGAIS

A compensação tem origem no Código Civil, sendo um instrumento que tem por finalidade extinguir as obrigações certas entre duas pessoas que ao mesmo tempo são devedora e credora uma da outra, por dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis da mesma qualidade e espécie.

Acerca da compensação como modalidade extintiva do crédito tributário, assevera Paulo de Barros Carvalho:

No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor.<sup>1</sup>

Desde 1850, o Código Comercial Brasileiro, previa a possibilidade da compensação entre obrigações líquidas e certas, conforme se observa do artigo 439, revogado pela Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Vejamos:

Art. 439 - Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem.

O Código Civil Brasileiro prevê a instituição da compensação, como norma típica do Direito, nos seguintes termos:

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.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 478.

Infere-se, da leitura dos dispositivos expostos, que a compensação é a extinção recíproca de obrigações até a ocorrência de seus respectivos valores, entre pessoas que são ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra.

Importante ressaltar que a compensação como forma de extinção de obrigações recíprocas facilita o adimplemento dos compromissos firmados, simplificando a operacionalidade dos negócios, bem como assegura a economia processual, eliminando os riscos de eventual insolvência do credor pago.

Quanto à natureza jurídica da compensação, segundo Sílvio de Salvo Venosa “a compensação é um pagamento fictício”<sup>2</sup>, pois, não há pagamento propriamente dito, mas sim, um acerto de débito e crédito entre duas pessoas que têm, ao mesmo tempo, a condição recíproca de credor e devedor, extinguindo-se os débitos até onde se compensam.

Dessa forma, pode-se dizer que a compensação se investe dos atributos de um pagamento indireto, ou seja, meio alternativo e especial de extinção, parcial ou total, de uma obrigação, capaz de produzir os mesmos efeitos de um pagamento direto, pela obtenção do resultado esperado.

Essa característica de pagamento indireto pode ser facilmente constatada ao se verificar a reciprocidade de créditos, ou seja, um débito de um devedor corresponde ao crédito deste contra o credor, e ainda, a extinção da dívida se faz antes mesmo de seu pagamento, reciprocamente.

A vantagem decorrente da aplicação da compensação, principalmente pela extinção de duas obrigações, sem que se proceda qualquer pagamento, evita a circulação da moeda inutilmente, evitando duplo pagamento, fazendo valer o princípio da economia política, a qual exige que as trocas sejam realizadas com a menor circulação possível da moeda.

---

<sup>2</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*, 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 268.

Não menos importante, a compensação constitui um instrumento de garantia creditícia, uma vez que cada um dos credores e devedores recíprocos têm, como moeda indireta de pagamento do seu crédito, o próprio débito pelo qual é responsável.

Além da função liberatória das obrigações, a compensação gera alguns efeitos práticos como: encerra-se a fluência de juros; extingue os acessórios (garantias reais, penhoras, hipoteca, fiança); extirpa-se os créditos; a prescrição não mais se consuma e impede a ocorrência de mora do devedor.

Com a criação da chamada “Super Receita”, através da edição da Lei 11.457/2007, a Secretaria da Receita Federal passou a exercer, além das competências anteriormente a ela atribuídas, a administração das contribuições previdenciárias previstas na Lei 8.212/1991, unificando a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária.

Com a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária, a Secretaria da Receita Federal do Brasil passou a ser responsável pela administração de todos os tributos federais e contribuições previdenciárias constitucionalmente atribuídas e destinadas à União, sendo que tais débitos e créditos passaram a compor o mesmo caixa do Tesouro Nacional, o que torna aceitável a compensação entre créditos de contribuições previdenciárias com os demais débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que, ocorrendo recolhimento indevido de tributo, o mesmo órgão será credor e devedor de um mesmo contribuinte, havendo reciprocidade nas obrigações, pagar um tributo e devolver o indevido.

## 1.1 Requisitos legais da compensação prevista no Código Civil

A compensação legal é a decorrente da lei, portanto não depende de convenção entre as partes, e tem efeitos, mesmo que uma delas se oponha, gerando a extinção da obrigação, liberando os devedores e retroagindo à data da situação fática.

A compensação no Direito Tributário está prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional:

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.

O ordenamento jurídico brasileiro exige para a aplicação da compensação legal a observância de certas condições para a sua confirmação, sendo elas: a) reciprocidade dos créditos; b) liquidez, certeza e exigibilidade; c) fungibilidade das prestações.

De maneira sucinta, abordaremos cada um desses requisitos e sua importância para a caracterização da compensação.

### 1.1.1 Reciprocidade dos créditos

A reciprocidade dos créditos, entre devedor e credor, é condição fundamental para a caracterização da compensação, tratando-se de extinção de obrigações pelo encontro de direitos opostos.

Quanto à reciprocidade dos créditos, adverte Sílvio de Salvo Venosa:

A compensação só pode extinguir obrigações de uma das partes ante a outra, não se incluindo obrigações de terceiros. O corolário lógico dessa afirmação estava no art. 1.019 do Código anterior: "Obrigando-se por terceiro uma pessoa, não pode compensar essa dívida com a que o credor dele lhe dever";

no mesmo sentido colocado o art. 376 do Código de 2002: “A pessoa que por terceiro se obrigou, não pode compensar a dívida com a que o credor lhe dever”. A dívida contraída em nome de terceiro é estranha à compensação, por ser estranha àquele que eventualmente pretendesse compensar. Essa regra deve ser interpretada em consonância com o art. 371: o devedor somente pode compensar com o credor aquilo que este diretamente lhe dever. Não pode compensar dívida de outrem.<sup>3</sup>

A reciprocidade entre créditos previdenciários com os demais débitos tributários configura-se uma vez que, com a criação da “Super Receita”, a Secretaria da Receita Federal ficou responsável por administrar e executar as contribuições previdenciárias, bem como os demais tributos federais, os quais já eram de sua responsabilidade. Assim, contribuinte e fisco passam a ser credor e devedor um do outro reciprocamente nos casos em que há recolhimento indevido ou a maior de tributo.

### 1.1.2 Liquidez, certeza e exigibilidade

Dívida líquida e certa é aquela certa quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto, enquanto a ilíquida depende de uma prestação de contas, para se apurar o saldo devedor.

A exigibilidade imediata, entre o crédito a ser oposto pelo devedor a seu credor, é indispensável, por isso, não basta apenas a reciprocidade das obrigações, mas também, a certeza, a liquidez e exigibilidade das mesmas.

Sobre esta vertente, preleciona Washington de Barros Monteiro:

Considera-se líquida a dívida que se determina pela natureza, qualidade e quantidade, e que se expressa através de número certo ou de uma cifra. Se a obrigação depende de prévia apuração, liquidação ou verificação pelos meios regulares de direito, deixará de ser líquida e não autorizará a compensação. Se o suposto crédito do devedor contra o respectivo credor depende ainda de prévio reconhecimento judicial, ilíquido será para os fins do citado art.369 do Código Civil de 2002.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*, 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 270.

<sup>4</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*, vol. 4: direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades de obrigações, 33ª ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300.

Observa-se também que a compensação deve ser certa quanto à sua existência e determinada quanto ao objeto, isto é, a certeza e precisão do *quantum debeat* e reciprocamente compensável.

E por fim, mas não menos importante, a lei apenas se refere à compensação de dívidas vencidas, assim a compensação é possível entre débitos vencidos.

### 1.1.3 Fungibilidade das prestações

De acordo com o art. 369 do Código Civil Brasileiro, para haver compensação as dívidas devem ser líquidas, vencidas e de coisas fungíveis (homogêneas).

A fungibilidade das coisas compensadas constitui consequência necessária do princípio legal de que ninguém pode ser obrigado a receber coisa diversa daquela que lhe é devida.

Dessa forma, pode-se dizer que dinheiro compensa-se com dinheiro, mercadorias com mercadorias da mesma espécie, tributos com tributos. Isso evidencia que as prestações devem ser fungíveis entre si.

No entanto, se o contrato reza uma qualidade específica, não há que se falar em compensação, mesmo que do mesmo gênero seja a coisa contratada, uma vez que se diferem na qualidade.

Desse modo, a compensação das dívidas, prevista no Código Civil, além de fungíveis, devem ser concretamente homogêneas, sob pena de não serem passíveis de compensação legal.

Importante ressaltar que a única modalidade de compensação permitida no âmbito do Direito Tributário é a compensação legal, ou seja, aquela criada por lei. O

preceito insculpido no inciso VI do artigo 97 do Código Tributário Nacional faz alusão à reserva absoluta de lei formal, relativamente à compensação de crédito tributário, o qual é uma das modalidades de extinção do crédito tributário:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Conforme se verifica as dívidas devem ser exigíveis ou vincendas. Como expressamente previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional, somente a lei poderá permitir a compensação, desde que feita com utilização de créditos líquidos e certos.

A compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é disciplinada pela Lei nº. 9.430/1996, que, em seu art.76, dispõe que:

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.

Dessa forma, o art. 170 do Código Tributário Nacional estipula 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, sendo que a Lei nº 9.430/1996 estabelece que a compensação se dará com quaisquer tributos e contribuições administrados pelo órgão competente, o que possibilita a compensação dos créditos previdenciários com os demais débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

## 2. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA - INSTRUMENTALIZAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, bem como institui normas gerais de direito tributário aplicável à União, Estados e Municípios, denominado Código Tributário Nacional, estabeleceu em seu artigo 156, II combinado com o artigo 170 a compensação em matéria tributária, como uma ferramenta capaz de extinguir o crédito tributário. Vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

(...)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.<sup>5</sup>

Conforme se observa o Código Tributário Nacional reconheceu o instituto da compensação como modalidade de extinção do crédito tributário. No entanto, incumbiu à lei o poder de instrumentalizar o direito à compensação tributária.

Dessa forma, com o intuito de regularizar o direito ao exercício da compensação, foi editada, em 30 de dezembro de 1991, a Lei n. 8.383. Por força do art. 66, da referida Lei, pelo menos em âmbito Federal, foi instrumentalizado o exercício do direito à compensação, vejamos:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.<sup>6</sup>

Vale observar que os preceitos expostos pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional e pelo artigo 66 da Lei n. 8.383/91 retratam realidades jurídicas autônomas e

---

<sup>5</sup> Publicado no *Diário Oficial da União*, de 27 de outubro de 1966.

<sup>6</sup> Redação dada pela Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

inconfundíveis. Tais diferenças são de vital importância para o exercício do direito subjetivo dos contribuintes.

O preceito contido no artigo 170 do Código Tributário Nacional é o fundamento de validade do preceito estampado no artigo 66 da Lei n. 8.383/91. Importante frisar que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o Código Tributário Nacional com *status* de Lei Complementar.

A diferença basilar entre uma e outra disposição legal é que a compensação estampada no artigo 170 do código Tributário Nacional pressupõe a existência de um crédito tributário líquido e certo, ou seja, um crédito tributário decorrido de um lançamento já consumado. Referida norma destina-se diretamente aos legisladores das Pessoas Políticas Constitucionais e indiretamente às autoridades administrativas.

Por outro lado, a compensação prevista no artigo 66 da Lei n. 8.383/91, distintamente, dispõe sobre uma futura obrigação tributária, cujo lançamento ainda não foi operacionalizado, e ainda não se sabe certamente se a hipótese de incidência irá ocorrer. No entanto, caso ocorra à obrigação tributário e o contribuinte paga indevidamente ou a maior, este terá o direito de efetuar a compensação, caso queira.

Acerca da diferença entre a compensação prevista no Código Tributário Nacional e a estabelecida na Lei n. 8.383/91, esclarece Alexandre Macedo Tavares:

....denota-se, a toda evidência, que a compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional retrata realidade jurídica inconfundível e diametralmente oposta àquela consagrada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91. Ao passo que a primeira é norma dirigida à autoridade administrativa e pressupõe a existência de créditos tributários líquidos e certos devidamente constituídos pela regular atividade administrativa de lançamento; a segunda prescrição normativa constitui norma dirigida ao contribuinte, viabilizadora da utilização do procedimento compensatório no âmbito do lançamento por homologação, em decorrência de um recolhimento indevido ou a maior de tributos.<sup>7</sup>

Conforme acima demonstrado, a instrumentalidade da compensação, pelo menos em nível federal, deu-se com a edição da Lei n. 8.383 de 1991. Dentre as regras previstas no artigo 66, da Lei n. 8.383/1991, como determinantes válidas para a

---

<sup>7</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, pág. 64.

concretização da compensação tributária, destaca-se a do parágrafo primeiro, o qual estabelece que a compensação se dará entre as mesmas espécies tributárias.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente<sup>8</sup>

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.<sup>9</sup>

A Constituição Federal de 1988 especifica cinco espécies tributárias, a saber: 1) impostos (art. 145, I); 2) taxas (art. 145,II); 3) contribuições de melhoria(art. 145, III); empréstimos compulsórios (art. 148); e contribuições sociais ou especiais, essas subdividem em: a) sociais gerais ou propriamente ditas (art. 149); b) para a seguridade social, também chamadas de contribuições previdenciárias (art. 195, I, II e III); c) de intervenção do domínio econômico (art. 149); e d) de interesse de categorias profissionais ou econômicas ou corporativas (art. 149).

Para Hugo de Brito Machado, a expressão “*tributos e contribuições da mesma espécie*”, contida no parágrafo 1º do art. 66 da Lei n. 8.383/91, deve ser entendida como tributos e contribuições da *mesma espécie e mesma destinação constitucional*. Vejamos:

...Os dispositivos legais devem ser interpretados em harmonia com o sistema jurídico, de tal sorte que não inutilizem dispositivos outros, cuja revogação evidentemente não se operou.

No sistema jurídico estão as normas, integrantes do denominado Direito Financeiro, que cuidam da distribuição dos recursos decorrentes da arrecadação dos tributos. Tais normas, no caso, são de capital importância para o correto entendimento do §1º, do art. 66, da Lei nº 8.383/91. Assim, a expressão tributos e contribuições da mesma espécie devem ser entendida como a dizer tributos e contribuições com a mesma destinação orçamentária. A explicação é fácil. Quando desnecessária. Se o tributo pago indevidamente teve destinação diversa daquele que se deixa de pagar, em face da compensação, estará havendo evidente e indevida distorção na partilha das receitas tributárias.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Redação dada pela Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

<sup>9</sup> Redação dada pela Lei n.9069, de 29 de junho de 1995.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Compensação Tributária e Tributo da Mesma Espécie*. Repertório IOB de Jurisprudência nº23, 1, 1ª quinzena de dezembro de 1996,p.527.

No intuito de estabelecer um vínculo entre as espécies tributárias e sua destinação constitucional, o legislador, na Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, inscreveu no rol dos requisitos para a compensação tributária a necessidade da “mesma destinação constitucional”, conforme redação dada pelo artigo 39, *in verbis*:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n° 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais da mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.<sup>11</sup>

Como demonstrado, por força do artigo 66 da Lei n. 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo artigo 39 da Lei 9.250/95, bastava, simplesmente, que o contribuinte tivesse efetuado pagamento indevido ou a maior de tributos, bem como que a compensação se realizasse com débitos vincendos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional, poderia ser aplicada a compensação.

No entanto, em 27 de dezembro de 1996, foi promulgada a Lei n. 9.430, a qual estabeleceu um novo regime jurídico compensatório, com particularidades previstas na Lei n. 8.383/91, seus originários artigos 73 e 74 prescreviam, respectivamente:

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração (grifo nosso)

Com a incumbência de regulamentar os artigos 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, sobreveio o Decreto n. 2.138, de 29 de janeiro de 1997, o qual em seu art. 1º aboliu a necessidade da compensação se dar entre tributos da mesma espécie, bem como a mesma destinação constitucional, senão vejamos:

---

<sup>11</sup> Publicado no *Diário Oficial da União*, de 27 de dezembro de 1995.

Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto. (grifo nosso)

Observa-se que com o advento da Lei n. 9.430/96, a regulamentação que lhe foi dada pelo Decreto n. 2.138/97, acabou por eleger um procedimento diverso ao estabelecido na Lei 8.383/91, pois seria necessário o prévio requerimento e prévia autorização fazendária para a admissão da compensação.

No entanto, foi admitido uma maior abrangência ao instituto, visto que viabilizava a compensação de tributos independente da espécie tributaria e de sua destinação constitucional, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Porém, a Lei nº 9.430/96 não revogou ou modificou completamente os preceitos da Lei n. 8.383/91, exigência prevista no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, antiga Lei de Introdução ao Código Civil.

Ou seja, a Lei nº 9.430/96 não trouxe cláusula expressa da derrogação do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, bem como não abrangeu inteiramente a matéria relativa ao direito subjetivo à autocompensação, e ainda não se mostrou completamente incompatível com tal preceito.

Dessa forma, não foi possível combinar os dois regimes jurídicos, pois a mesma matéria foi alterada tanto em relação à abrangência da compensação quanto em relação ao respectivo procedimento, mas de maneira incomunicável. Enquanto a Lei n. 8.383/91 autorizava o contribuinte, independente de prévia autorização e requerimento da autoridade administrativa, exercer o seu direito subjetivo à autocompensação de crédito tributário da mesma espécie e destinação constitucional, por outro lado, a Lei n. 9.430/95 viabilizava a compensação entre tributos não pertencentes à mesma espécie ou destinação constitucional, desde que previamente requerido e aceito pela autoridade fazendária.

Para evitar que tanto o destinatário da norma jurídica quanto o seu aplicador agissem de maneira diversa à lei, o procedimento compensatório foi uniformizado com a edição da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A partir da Lei n. 10.637/02, o direito subjetivo dos contribuintes à compensação sofreu uma mudança importante em sua sistemática, houve a união das regras do artigo 66 da Lei n. 8.383/91 e da originária regra do artigo 74 da Lei n. 9.430/96.

A compensação tributária passou a ser um procedimento, que antes estava sujeito ao prévio requerimento e autorização fazendária, de simples declaração do sujeito passivo, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, recebendo nova redação. O artigo 74 da Lei n. 9.430/96 destaca:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

...

Com efeito, a alteração mais importante trazida pela Lei n. 10.637/02, ao alterar o artigo 74 da Lei n.9.430/96, foi a possibilidade de o sujeito passivo efetuar a compensação, independentemente de prévio requerimento e autorização da autoridade administração, entre créditos e débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, extirpando a necessidade de que os créditos compensados com débitos vincendos do tributo tivessem a mesma espécie e destinação constitucional.

Interpretando o referido artigo é possível admitir que quaisquer créditos e débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal possam ser

---

<sup>12</sup> Redação dada pela Lei n. 10.637, de 31 de dezembro de 2002.

compensados entre si, o que possibilita a compensação entre créditos de contribuições previdenciárias com os demais débitos tributários administrados pela mencionada Secretaria.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Compensação entre créditos previdenciários e débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal encontra amparo em princípios constitucionais, os quais limitam o poder do Estado, garantindo ao contribuinte exercer o direito de reaver o que foi indevidamente pago ao Estado através da compensação, instrumento hábil e eficaz para a configuração da extinção do crédito tributário.

Não se interpreta o Direito em norma isolada, mas sim em um sistema organizado, onde se entrelaçam as regras e princípios submetidos a princípios de coerência e homogeneidade. Isso significa que nunca se interpreta um preceito isoladamente, mas o conjunto de normas que têm incidência sobre o fato examinado.

Amparados na interpretação lógico-sistemática dos preceitos constitucionais - interpretação no contexto de toda ordem jurídica, demonstraremos que o direito à compensação, do que foi pago indevidamente aos cofres públicos, a título de tributo ou contribuição, é um direito subjetivo de cada contribuinte, o qual se alia a uma série de regras principiológicas emanadas em nossa Norma Fundamental, a saber: a) princípio da proporcionalidade; b) princípio da estrita legalidade tributária; c) princípio da moralidade pública; d) princípio da garantia de propriedade; e) da vedação do confisco; f) da responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros (fruto da teoria do risco administrativo).

### 3.1 Princípio da proporcionalidade

A proporcionalidade consubstancia princípio jurídico fundamental do Estado de Direito, pois representa o limite jurídico-constitucional ao arbítrio estatal.

O princípio da proporcionalidade exerce dupla missão, ou seja, a de constituir o limite e o fim da atuação estatal, consubstanciando sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público, limitando o alcance ou o exercício de um bem juridicamente protegido, e a importância que esse bem jurídico assume no caso concreto.

Pode-se dizer que a proporcionalidade apresenta duas dimensões. Uma dimensão que veda o arbítrio do poder estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Para Helenilson Cunha o princípio da proporcionalidade apresenta duas funções, uma positiva e outra negativa, as quais se complementam entre si da seguinte forma:

Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma função negativa ou de proteção. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável função positiva de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.<sup>13</sup>

O núcleo do princípio da proporcionalidade é a proibição do excesso na atuação estatal, onde se busca um equilíbrio entre a adequação, necessidade e proporcionalidade do interesse público-primário, mediante a afirmação dos direitos fundamentais e de todo o rol de pretensões constitucionalmente garantidas aos indivíduos.

---

<sup>13</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. P.57.

A função primordial do princípio da proporcionalidade, enquanto mandamento geral de vedação ao arbítrio estatal é precisamente de impedir, bloquear as ações estatais manifestamente arbitrarias.

Dessa forma, conclui-se que a proporcionalidade constitui vinculação e limitação da atuação estatal. Vinculação, na medida em que impõe ao Estado a busca da máxima efetividade das pretensões constitucionalmente garantidas aos indivíduos. E limitação, na imposição da exigibilidade, adequação e proporcionalidade dos atos dos poderes públicos em relação aos fins que pretendem atingir.

E mais, referido princípio impõe que o Estado tenha cautela em perseguir o alcance das finalidades que lhes são constitucionalmente impostas. A busca da concretização de um bem constitucionalmente protegido, não pode sufocar, impedir ou aniquilar a existência e a efetividade mínimas dos demais bens constitucionais, deve-se buscar a máxima efetividade destes bens, considerando sempre o conjunto das pretensões constitucionalmente protegidas.

Para o Supremo Tribunal Federal os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão implícitos no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal, o qual assegura o direito ao devido processo legal.

...Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição – deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade....<sup>14</sup>

Pelo princípio da razoabilidade o direito tributário deve se pautar dentro do razoável/aceitável, levando em conta o motivo e o fim a que se dirige, possuindo estreita ligação com o princípio da isonomia.

---

<sup>14</sup> STF, ADIN n. 1.158-8/AM, medida liminar, Relator Ministro Celso de Mello, j. 24/11/1994, maioria.

Em respeito ao princípio da razoabilidade, o interprete da norma deve ater-se a razoabilidade, adequando aquela ao fato concreto, sob pena de tornar o ato ilegal, tornando a conduta desarrazoada eivada de vício.

O princípio da razoabilidade está ligado intimamente ao princípio da proporcionalidade, funcionando como um vetor aos excessos dos atos administrativos. Seu verdadeiro sentido é de que a proporcionalidade deverá pautar a extensão e intensidade dos atos praticados levando em conta o fim a ser atingido.

O aplicado da norma não deve empregar a letra fria da lei, mas sim sua proporcionalidade com os fatos concretos, de maneira sensata, sempre com vistas à situação específica de cada contribuinte.

A concepção do princípio da proporcionalidade como uma norma geral na qual estão albergados três deveres – adequação, necessidade e conformidade, constitui fundamental instrumento de afirmação dos princípios decorrentes do Estado de Direito e de tudo o que deste decorre, como a força normativa fundante da Constituição, a afirmação e o respeito pelos direitos fundamentais, a máxima efetividade dos comandos constitucionais e a vedação ao arbítrio Estatal.

### **3.2 Princípio da estrita legalidade tributária**

O princípio da estrita legalidade, no campo da tributação, trata de garantir essencialmente que os tributos somente poderão ser instituídos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, bem como aumentar os existentes, majorar a base de cálculo ou alíquotas, mediante a edição de lei.

Em sentido lato, a condução introdutória da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei - princípio da legalidade. No entanto, o princípio da estrita legalidade vai além, estabelece a necessidade de que a lei traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Dentre os princípios genéricos existentes em nosso arcabouço jurídico, é o princípio da legalidade, precisamente, um dos mais importantes de todos os princípios gerais que irradiam seus benéficos efeitos na seara tributária. Tudo isso, porque o Estado ao se sujeitar ao postulado da legalidade e à jurisdição intensifica a formação de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Quando a Constituição estabelece que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”* (art. 5º,II,CF/88), resta evidente como legítima garantia e direito de qualquer cidadão opor-se contra eventuais arbitrariedades e excessos perpetrados pelo Estado. E ainda, como mecanismo controlador da atividade estatal específica, a necessidade prévia de autorização legal para a concretização de seus atos.

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal proíbe, categoricamente, a instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. Sendo assim, a exigência de tributo pelo Estado, com base em lei que não encontrar o seu fundamento de validade na Lei Maior, equivale a uma cobrança de tributo em completo malferimento ao comando da estrita legalidade. O mesmo fundamento prevalece em caso de pagamento de tributo e contribuição a maior que o devido, ensejando a sua compensação ou restituição.

Na opinião de Brandão Machado *“o Estado não pode exigir ou receber tributo, senão com base na lei, não pode logicamente reter consigo o que receber ilegalmente, porque a solutio indébita e a solutio tentio são produtos da mesma violação de um direito do contribuinte”*.<sup>15</sup>

Pela força do princípio da estrita legalidade, ao Estado é vedada a cobrança de tributo sem lei válida que o estabeleça, também não lhe compete permanecer na posse ilegítima de valores que lhes foi coercitiva e indevidamente entregues, sob pena de reflexa violação ao princípio constitucional do devido processo legal, o qual resguarda o patrimônio jurídico e econômico dos contribuintes ao estabelecer que *“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”*.

---

<sup>15</sup> MACHADO, Brandão. *Repetição do Indébito no Direito Tributário, Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1984,p.68.

### 3.3 Princípio da moralidade pública

A Constituição Federal em seu artigo 37, *caput*, estabelece, dentre os fundamentos norteadores da administração pública, o princípio da moralidade como vetor de legitimação de seus atos.

Por conta do primado da moralidade pública, o administrador público jamais poderá desprezar o elemento ético de sua conduta, devendo decidir não somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras do artigo 37, *caput*, e parágrafo 4º, da Constituição Federal.

O próprio Código Civil faz menção à proibição do locupletamento ilícito, estabelecendo que *“todo aquele que receber o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”*.

Assim como a Lei 9.784/99, a qual consagra o princípio da moralidade administrativa, enfatizando que ele significa *“atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé (cf. art. 2º, parágrafo único, IV)*.

É inquestionável que a moralidade administrativa integra o Direito como elemento indissociável na aplicação e na sua finalidade, erigindo-se em fator de legalidade. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu, sem ressalva decidiu que *“o controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo; mas por legalidade ou legitimidade se entende não só a conformação do ato com a lei, como também com a moral administrativa e com o interesse coletivo”*.

Corroborando com o entendimento de que a moralidade administrativa é um princípio fundamental e intrínseco aos atos administrativos é o posicionamento do Superior Tribunal Federal, o qual já decidiu que, pela só infringência do princípio da moralidade administrativa, é possível a anulação de ato administrativo, bem como a anulação de lei de efeitos concretos (*RJTJSP/ 135/31 e RT 673/61*).

Com efeito, denota-se que o direito à compensação do indébito tributário, antes de mero direito ao contribuinte, caracteriza-se como sendo uma conduta administrativa constitucionalmente imposta e desejada, por força da moralidade que deve nortear os atos da Administração Pública que porventura venha a cobrar tributos ou aplicar punição àquele que não estiver pagando um tributo em função de estar se utilizando do procedimento compensatório.

O Estado deveria ser o primeiro a restituir ou compensar o que lhe foi indevidamente pago, como forma de exemplo e efetiva autoridade moral no exigir o que lhe é legítimo e devido. Razão pela qual não pode ser prestigiada a cobrança de tributo pelo Erário, sem se considerar violado o princípio da moralidade pública, a cobrança ou retenção de tributo ou contribuição sabiamente indevido pela Fazenda Pública.

### **3.4 Direito de propriedade**

A Constituição Federal de 1988 consagrou o direito à propriedade privada como uma garantia individual de qualquer cidadão, não podendo ser extinto nem mesmo pela superveniência de uma Emenda Constitucional, em face do seu caráter de legítima cláusula pétrea ( CF, art. 5º, *caput*, c/c incisos XXII e XXIV e art. 60, parágrafo 4º, IV).

Com isso, o direito ao livre exercício ao direito de propriedade é exigido perante todos, salvo em condições explicitadas pelo Poder Constituinte Originário. Da mesma forma é o que acontece com a outorga de competência constitucionalmente dada às pessoas políticas para invadir o patrimônio jurídico e econômico dos contribuintes à título da cobrança de tributos e contribuição.

A compulsoriedade dos tributos e das contribuições, manifestada diante do fato da obrigação de entregar dinheiro ao Estado, não do querer das partes, mas de um imperativo legal, alcança o direito à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

A liberdade dos contribuintes é atingida no momento em que a obrigação decorre de imposição legal. Já a propriedade é atingida no momento em que parte da

renda líquida do contribuinte é alcançada pela hipótese descrita no tipo descritivo da norma.

Conforme adverte Celso Ribeiro Bastos a propriedade tornou-se o anteparo constitucional entre o domínio público e o privado, nos seguintes termos:

...a essência da proteção constitucional: é impedir que o Estado, por medida genérica ou abstrata, evite a apropriação particular dos bens econômicos ou, já tendo esta ocorrido, venha a sacrificá-la mediante um processo de confisco.<sup>16</sup>

Quanto à relação jurídico-tributária e o direito à propriedade privada é imprescindível destacar que esta somente poderá ser atingida desde que a regra-matriz de incidência tributária seja válida perante o sistema. Assim, se o Estado receber além do que lhe era devido, e ainda assim, insiste na cobrança de tributo sem devolver o que não lhe era devido, o Estado invade de maneira imotivada e ilegítima o direito à propriedade do contribuinte.

Nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, *“o tributo, de modo algum, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição.”*<sup>17</sup>

Sendo assim, a compensação do indébito tributário, sem qualquer embaraço por parte do Estado, equivale ao respeito ao direito de propriedade dos contribuintes, regra estampada na Carta Magna.

---

<sup>16</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol.2, São Paulo: Saraiva, 1989,p.119.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12ª Ed., ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 1999, p.268-269.

### 3.5 Princípio da vedação ao confisco

O princípio que veda o confisco no âmbito tributário está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas.

O Poder Público deve pautar-se nos critérios da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.

Dessa forma, alíquotas e base de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável subtração do patrimônio dos contribuintes, bem como reter quantia paga indevidamente pelos contribuintes a título de tributo ou contribuições.

Considerando-se que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida de que será ilegítima a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio, uma vez que os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência de quaisquer categorias de contribuintes.

Para Aliomar Baleeiro, *“o tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à proibição de confisco”*.<sup>18</sup>

O princípio da não-confiscatoriedade, contido no artigo 150, IV, da Constituição Federal, ao estipular que é vedado *“utilizar tributo com efeito de confisco”*, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de

---

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 6ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1955, pp.262 e 667.

propriedade, limitando o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, impedir a compensação do indébito tributário representará ilegítimo malferimento ao princípio do não-confisco.

### **3.6 Responsabilidade objetiva do Estado**

Quando uma lei tributária institui ou majora uma exação e o Poder Judiciário as declaram inconstitucionais, o imediato direito à compensação dos valores indevidamente pagos, seja a título de tributo ou contribuição, será fruto da proclamada responsabilidade objetiva do Estado.

O direito subjetivo do contribuinte surge ao passo que o Estado edita atos legislativos lesivos ao patrimônio jurídico e econômico dos contribuintes, resguardados constitucionalmente através de uma série de limitações ao poder de tributar.

Ao se declarar a lei inconstitucional impõe-se responsabilização civil ao Poder público, valorizando assim, duplamente, a supremacia da Constituição.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, parágrafo 6º, prescreve:

Art.37...

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Referido preceito constitucional encontra esteio na teoria do risco administrativo, pautada na responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros, onde, para que surja o dever estatal de ressarcir o prejuízo causado a um cidadão, basta que se comprove o nexo causal entre a lesão e o ato, ainda que regular, do agente público.

Caso uma norma jurídico-tributária seja editada sem amparo constitucional, ou caso uma exação seja abstratamente instituída ou majorada em desconformidade com o subsistema constitucional tributário, caberá ao Estado, como resultado lógico da sua

responsabilidade objetiva por atos legislativos, propiciar aos contribuintes lesados o pronto ressarcimento do prejuízo econômico suportado, quer pela via da restituição ou da compensação do indébito.

O reconhecimento pelo Poder Judiciário, seja difuso ou concentrado, da inconstitucionalidade de uma norma jurídico-tributária dá azo ao nascimento à responsabilidade objetiva do Estado pelos prejuízos ocasionados por força da coercitiva e ilegítima expropriação patrimonial, a título de exigência de tributo em desconformidade com a Lei Maior.

O Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que “*o Estado responde civilmente pelo dano causado em virtude de ato praticado com fundamento em lei declarada inconstitucional.*” (RDA20/42, Rel. Min. Castro Nunes).

#### **4. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PREVIDENCIÁRIOS COM QUAISQUER DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

O Código Tributário Nacional é claro ao dispor que a compensação extingue o crédito tributário, e ainda que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à sua autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, nos seguintes moldes:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento

(...)

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.

(..)

É certo que a legislação de regência da compensação tributária sofreu alterações significativas ao longo dos anos em especial por força da MP nº 66, de 29.08.02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 20.12.02, cujo artigo 49 alterou o art. 74, § 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

Atualmente, a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é disciplinada pela Lei 9.430 de 1996, a qual em seu artigo 74 estabelece que a compensação se dará entre débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão, redação dada pela Lei 10.637/02, senão vejamos:

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. (grifo nosso)

Na sistemática estabelecida pela redação original do artigo 74 da Lei 9.430/96, a faculdade de autorizar a compensação entre tributos de natureza distintas era

outorgada à Fazenda Pública, que poderia, com base em um juízo de conveniência e oportunidade, deferir ou não o requerimento formulado pelo contribuinte.

Já o novo texto conferido ao artigo 74 determina que a compensação entre tributo e contribuições de natureza diversas não será mais objeto de requerimento à Secretaria da Receita Federal, mas de declaração a esse mesmo Órgão, devendo o contribuinte especificar os créditos utilizados e os respectivos débitos compensados.

Após o advento da Lei 10.637/2002, a qual alterou significativamente a Lei 9.430/1996, tratando-se de tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, tornou-se possível a compensação tributária, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações, mediante a entrega, pelo contribuinte de declaração na qual constem informações acerca dos créditos utilizados e respectivos débitos compensados, a partir do qual se considera extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, que se deve operar no prazo de 5 anos.

Como se observa, a norma autoriza a compensação de créditos apurados pelo contribuinte com quaisquer tributos e contribuições “administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Em 16.03.2007, foi editada a Lei 11.457, a qual criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, outorgando a um único órgão a competência para a administração e recolhimento dos tributos e das contribuições sociais.

Dessa forma, transferiu-se para a nova Secretaria a administração das contribuições previdenciárias previstas no art. 11 da Lei 8.212/91, assim como as instituídas a título de substituição. Confira-se:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Por outro lado, a referida lei, em seu artigo 26, consignou expressamente que o artigo 74 da Lei 9.430/96 não se aplica às exações cuja competência arrecadatória foi transferida, ou seja, vedou a compensação entre crédito de tributos que eram administrados pela antiga Receita Federal com débitos de natureza previdenciária, até então sob o palio do INSS. Veja-se:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.”(grifo nosso)

Conforme se observa, referido dispositivo limita a aplicação da compensação de maneira desigual, pois veda a compensação de créditos previdenciários, mas não impede que o Fisco faça a compensação de créditos de tributos federais com débitos de contribuições previdenciárias, não podendo o contribuinte efetuar a operação inversa, isto é, compensar créditos previdenciários com outros débitos tributários.

A legislação que institui o regime de compensação não pode estabelecer condições e restrições que acabem inviabilizando ou inibindo a plena e integral compensação, criando mecanismos distintos para um mesmo caso concreto.

Se é dado o direito ao Fisco de compensar créditos tributários com débitos das contribuições previdenciárias, nada mais prudente do que viabilizar a compensação inversa.

## 4.1 Das contribuições sociais como tributo

O caráter tributário das contribuições sociais foi definitivamente reconhecido pela Constituição de 1988. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, à luz da Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda 69, somente incluía os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria dentro do gênero tributo, afastando assim as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, além dos empréstimos compulsórios.

Pela primeira vez, a Constituição Federal de 1988 tratou as contribuições em geral – sociais, inclusive de custeio da Seguridade Social, de intervenção no domínio econômico e corporativas, como tributos, afastando qualquer discussão, integrando-as aos princípios e normas que regem o sistema tributário nacional.

A Emenda Constitucional nº 08, de 14.04.1977, excluiu do texto de 1969 as contribuições previdenciárias devidas por empregados e empregadores, tratando-as em categoria apartada, nos termos do inciso X, acrescentado ao artigo 43 da Constituição.

Nesse contexto, em que as contribuições sociais não eram consideradas tributos também não se atribuiu caráter tributário à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, bem como para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS.

A Constituição Federal em seu artigo 149 confere à União, com exclusividade, a competência para criar contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Vejamos:

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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.  
(...)

Conforme se observa, o mencionado artigo encerra a polêmica e deixa claro o caráter tributário das referidas contribuições. O artigo 149 impõe de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários, como por exemplo: o da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário.

Observa-se que a Constituição no artigo 149 remete o interprete ao artigo 195, o qual se destina a Ordem Social, e neste artigo, remete novamente o interprete ao capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional. Dispõe o artigo 195:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

(...)

O texto constitucional é categórico ao determinar que a sociedade, juntamente com o Estado, custeará a seguridade social através das contribuições sociais, criando limite objetivo para a instituição e o aumento desta receita tributária. Não se admite que o total arrecadado, aliado aos valores direcionados pelos entes públicos, possa ultrapassar as despesas da seguridade.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu que as contribuições sociais têm natureza tributária. No julgamento da constitucionalidade da Lei 7.689, de 15.12.1988, diploma legal que institui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no Recurso Extraordinário 138/284/CE, o Supremo proferiu acórdão no qual restaram assim definidas as espécies tributárias:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência e pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art.4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I,153,154, 155 e 156); b) taxas (CF, art. 145,II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhorias (CF, art. 145,III); c.2. parafiscais (CF, 149) que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2.outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF art. 212, §5º, contribuições para o SESI, SENAI,SENAC, CF, art. 240), c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico, (CF,art. 149) e c.3.2. corporativas (CF,art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)<sup>19</sup>.

No mesmo sentido, fora outros pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, todos confirmando e reafirmando a natureza tributária das contribuições sociais de custeio da Seguridade Social.

As contribuições sociais, previstas no artigo 195 da Constituição Federal, constituem uma das fontes de receitas para a seguridade social, uma vez que o financiamento é feito de forma direta e indireta por recursos provenientes do Poder Público e da sociedade, sendo que a lei pode instituir outras fontes de arrecadação.

Posto fim a discussão da natureza das contribuições sociais, onde foi reconhecida como espécie tributária as mencionadas contribuições, aplicável as regras da compensação tributária, uma vez que se tratam de contribuições administradas, fiscalizadas e cobradas pelo mesmo órgão responsável pela administração, fiscalização e cobrança dos demais tributos federais, ou seja a Secretaria da Receita Federal.

---

<sup>19</sup> STF – Plenário – RE 138.248/CE – REL. Carlos Velloso – DJ de 28.08.1998.

## **4.2 Tratamento desigual quando se trata da compensação dos débitos relativos às contribuições previdenciárias exigidas pelo Fisco.**

A concepção do princípio da igualdade exprime-se, na esfera fiscal, pela conclusão de que a tributação deve ser idêntica para as pessoas ou atividades igualmente situadas e desiguais para aqueles que entre si desigualem e, se possível, na exata medida da desigualdade apurada.

A lei, *a priori*, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, conforme preceitua o artigo 150, II, da Constituição Federal. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Porém, isso não quer dizer que o Estado está impedido de utilizar a discriminação para fins de tributação, no entanto deve-se pautar nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para estabelecer os critérios da compensação tributária. O princípio da igualdade exige meramente que a discriminação seja razoável e proporcional.

No caso do impedimento da compensação entre créditos tributários previdenciários com os demais débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, verifica-se que não houve razoabilidade da norma, uma vez que não há proporcionalidade entre os meios e o fim utilizado.

O fato de a Administração pública compensar de ofício créditos tributários com débitos provenientes das contribuições previdenciárias, e por outro lado essa mesma Administração impede que o contribuinte compense créditos previdenciários com quaisquer outros débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal,

contraria os princípios da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade, bem como estampa o império da Administração pública sobre os contribuintes.

A justificativa do ato administrativo, especialmente quando se trata de norma restritiva de direito, deve pautar-se nos deveres de adequação e necessidade, vale dizer, se foi realizado pelo meio menos gravoso, através do princípio da menor ingerência possível, o que não é o caso.

Ao analisar o art. 26 da Lei 11.457/07, observa-se que o legislador veda a compensação de créditos previdenciários, mas não impede a compensação de créditos de tributos federais com débitos de contribuições previdenciárias, não podendo o contribuinte efetuar a operação inversa, isto é, compensar créditos previdenciários com débitos tributários.

Somente o contrário é que é vedado pelo legislador, pois o caput do art. 26 diz que:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei.(grifo nosso)

Está claro que a compensação deverá ser de débitos previdenciários, mas não há porque entender que os créditos não poderão ser de outros tributos já que todos agora são administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A desigualdade de tratamento em situações idênticas se torna mais visível ao analisarmos o Decreto-Lei 2.287/86, em seu art. 7º, § 2º, com redação dada pela Lei 11.196/05, o qual determina obrigatoriamente a realização da compensação de Tributos com débitos de contribuições previdenciárias em nome do contribuinte:

Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo (grifo nosso).

Em atendimento à disposição contida no § 3º do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86, acima reproduzido, foi editada a Portaria Interministerial MF/MPS nº 23, de 02/02/2006, publicada no Diário Oficial da União em 03/02/2006, a qual dispõe que:

Art. 1º A compensação de ofício de débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e de débitos inscritos em Dívida Ativa da União e a extinção de débito, em nome do sujeito passivo pessoa jurídica, relativo às contribuições sociais, previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), na forma do disposto no art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, alterado pelo art. 114 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 será efetuada conforme o disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se a crédito em nome do sujeito passivo pessoa jurídica, passível de restituição ou de ressarcimento, relativo a tributos arrecadados mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf).

Art. 2º A SRF, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de crédito do sujeito passivo pessoa jurídica, deverá verificar a existência de débitos em seu nome no âmbito da SRF e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 1º Existindo débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição ou do ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.  
(...)

No mesmo sentido foi a redação da Instrução Normativa Conjunta SRF/SRP nº 629, de 10/03/2006, publicada no Diário Oficial da União em 14/03/2006, com as alterações introduzidas pela INC SRF/SRP nº 686, de 20/10/2006:

Art. 1º A restituição e o ressarcimento, a pessoa jurídica, de crédito remanescente dos procedimentos previstos no art. 2º da Portaria Interministerial MF/MPS nº 23, de 2 de fevereiro de 2006, ficam condicionados à comprovação da inexistência de débito em nome do sujeito passivo, relativo às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), na forma do disposto no art. 7º do Decreto-

Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, alterado pelo art. 114 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

§ 1º A comprovação da inexistência de débito, pela autoridade da SRF competente para promover a restituição ou o ressarcimento, dar-se-á mediante informação prestada pela SRP à SRF.

§ 2º Verificada a existência de débito, inclusive inscrito em Dívida Ativa do INSS, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante procedimento de ofício.

(...)

Conforme se observa, a Portaria Interministerial MF/MPS nº 23/06, a qual trata da compensação de ofício de débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e de débitos inscritos em Dívida Ativa da União, bem como sobre a extinção de débitos de contribuições previdenciárias, traz em seu parágrafo único, do art. 1º, que o disposto no *caput* aplica-se a crédito em nome do sujeito passivo pessoa jurídica, passível de restituição ou de ressarcimento, relativo a tributos arrecadados mediante Documento de Arrecadação da Receita Federal -DARF.

A realidade vivenciada no direito brasileiro é a de que se promove a alteração do texto constitucional, institucionalizando o desvio dos recursos da área de seguridade social, sem que haja uma mobilização política e jurídica em torno do tema.

As modificações vêm permitindo a utilização dos recursos provenientes da arrecadação das contribuições sociais para outros fins, que não o financiamento da seguridade social, o que corrobora o entendimento de que a compensação dos créditos previdenciários com os demais débitos tributários torna-se legítimo.

### 4.3 Da desvinculação da receita das contribuições sociais

A desvinculação da receita das contribuições sociais mostra-se como mais um fator para a possibilidade da Compensação de créditos previdenciários com débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Uma das polemicas quanto à possibilidade da compensação entre créditos previdenciários com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal encontra-se no fato de que os recursos provenientes da arrecadação das contribuições sociais estão vinculados ao custeio das finalidades determinadas pela Carta Maior, assim, a compensação entre exações com destinação orçamentária distintas geraria um desequilíbrio fiscal.

Neste sentido é a lição de Tatiana Araújo Alvim:

...as contribuições sociais somente podem ser instituídas para atender às finalidades já consagradas pelos direitos sociais positivados em nossa Constituição Federal atual. São, portanto, o meio por excelência, eleito pelo legislador constituinte para assegurar a efetivação dos direitos sociais à prestação (em sentido estrito), na medida em que fornecem os recursos indispensáveis para a atuação do Estado.<sup>20</sup>

Na mesma linha, é a posição de Werther Botelho Spagnol, o qual entende que *“em relação às contribuições sociais, o destino constitucional de sua arrecadação vai legitimar e balizar o exercício válido da competência impositiva”*<sup>21</sup>. E vai além, alega que *“sendo as contribuições instituídas em virtude de uma finalidade”*, eventual desvio de finalidade ou a tredestinação implicaria na possibilidade de o contribuinte pleitear a sua restituição, visto que a destinação da arrecadação não foi aplicada conforme sua finalidade.

Referido trabalho não tem a pretensão de entrar no mérito acerca da necessidade ou não da vinculação da destinação das contribuições arrecadadas em

---

<sup>20</sup> ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições Sociais – Desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no Direito Tributário*. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2008.p.96.

<sup>21</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.99.

razão do fim a que foram criadas, mesmo porque, a destinação dos tributos transcende a órbita do direito tributário, alcançando outros ramos do direito como financeiro e o econômico.

Cabe-nos demonstrar que há possibilidade em compensar créditos das contribuições previdenciárias com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, seja porque a própria Constituição Federal admite a desvinculação do montante arrecadado para manter o equilíbrio econômico e financeiro do país, seja porque a legislação competente autoriza a compensação entre crédito e débito tributário administrado pelo mesmo órgão.

Oportuno salientar que o Código Tributário Nacional deixou bem claro que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador, não importando a destinação de sua arrecadação:

Art. 4º A natureza jurídica específica 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** (grifo nosso)

Não se nega que todo tributo acaba tendo um destino determinado. Os impostos visam a atender as necessidades gerais da coletividade. As taxas são utilizadas para possibilitar o exercício regular do poder de polícia, bem como os serviços públicos e divisíveis, prestado ou postos à disposição do contribuinte. As contribuições de melhorias têm como escopo a valorização do bem particular em razão de obra pública. Os empréstimos compulsórios destinam-se a atender a calamidades públicas como guerra externa, ou sua iminência, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. As contribuições servem de instrumento de atuação do Estado em áreas determinadas.

Mas referida finalidade e destinação não impossibilita a compensação de créditos previdenciários com os demais débitos do contribuinte junto ao Fisco. É certo que toda lei instituidora de uma contribuição deve mencionar sua destinação, mas isso não impede a mencionada compensação, não fosse esse o entendimento, a Emenda Constitucional que autorizou a desvinculação de receitas das contribuições teria

vedado a sua desvinculação, expressamente, como o fez no caso de contribuição social do salário-educação.

Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

(...)

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007)

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º Exceção-se da desvinculação de que trata o *caput* deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 2000)

(...)

A Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, incluiu o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, na Constituição Federal, o qual desvinculou, no período de 2000 a 2003, “vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, bem como seus adicionais e respectivos acréscimos legais”.

Observa-se que a única exceção feita a essa regra foi a contribuição social do salário educação, a que se refere o artigo 212, parágrafo 5º, da Constituição Federal, o qual não teve parte de sua receita desvinculada por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 76 do ADCT.

A EC nº 27/00 criou o que se denomina Desvinculação das Receitas da União – DRU. Oportuno registrar que a DRU é sucessora do Fundo Social de Emergência – FSE, previsto pelos artigos 71,72 e 73 do ADCT, acrescentado pelo artigo 3º da EC de Revisão nº 1, de 1 de março de 1994, que com o objetivo de sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica, autorizou o desvio de 20% das contribuições para integrar o FSE. Esgotado o prazo de vigência do FSE, em 4 de março de 1996, foi promulgada a EC nº 10, através da qual a sua vigência foi prorrogada retroativamente, tendo sido o FSE rebatizado para Fundo de Estabilização Fiscal.

Com a proximidade do término do período de vigência da DRU – final 2007, foi editada a Emenda Constitucional nº 56, em 21 de dezembro de 2007, que prorrogou a desvinculação das receitas até dezembro de 2011.

A desvinculação de 20% das receitas das contribuições tem por consequência imediata a redução substancial dos recursos vinculados às despesas relativas às finalidades constitucionalmente estabelecidas, de modo que, a compensação entre créditos previdenciários com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, torna-se possível, afastando a justificativa de que não se pode compensar créditos previdenciários com outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, vez que estaria gerando desequilíbrio fiscal diante da destinação distintas entre os tributos compensados.

## CONCLUSÃO

Com efeito, a vedação da compensação dos créditos tributários previdenciários com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil mostra-se desarrazoada e eivada de vícios, uma vez que os atos estatais devem pautar-se dentro dos limites impostos pela lei, levando em conta o fim a ser atingido, observando e respeitando os princípios do Direito Constitucional positivo.

Com a criação da chamada “Super-Receita”, através da edição da Lei nº 11.457/2007, foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária, sendo a Secretaria da Receita Federal transformada em Secretaria da Receita Federal do Brasil, responsável pelo planejamento, execução, acompanhamento e avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no Lei nº 8.212/1991, artigo 11, parágrafo único, alíneas a, b e c.

O objetivo central da Lei nº 11.457/2007 foi a de unificar em um único órgão a administração tributária e aduaneira, ou seja, unificar as atividades de arrecadação, fiscalização e normatização da administração de todos os tributos e contribuições constitucionalmente atribuídos e destinados à União, inclusive as contribuições sociais.

A compensação de créditos que o sujeito passivo tem junto ao INSS, com os seus débitos, representados por tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é legal e justa sob todos os parâmetros, pois se a Secretaria pode extinguir de ofício o débito do contribuinte junto ao INSS, por conta dos créditos objetos de pedidos de restituição ou de ressarcimento, nada mais lógico de que a mesma Secretaria possa e deva extinguir de ofício o débito que sujeito passivo tenha junto à ela, por conta de seus créditos objetos de restituição perante o órgão securitário.

Portanto, tal privilégio, efetuado pelo legislador, ocasiona tratamento desigual em situações idênticas, criando de maneira desarrazoada vedações e limites ao contribuinte que não são aplicados à Fazenda Pública sob uma situação equivalente, realizando distinção, em completa afronta ao princípio da isonomia e da igualdade tributária, insculpido na Constituição Federal de 1988.

O fato é que a compensação de créditos previdenciários com quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil não cria benefícios e nem gera renúncia fiscal, mesmo porque a própria Constituição gera mecanismos para manter o equilíbrio financeiro e orçamentário, com o objetivo de manter a estabilidade econômica, como, por exemplo, a Desvinculação das Receitas da União.

Com a criação de um único órgão - Secretaria da Receita Federal do Brasil, para exercer a administração de todos os tributos federais e contribuições sociais, débitos e créditos passaram a compor o mesmo caixa do Tesouro Nacional, bem como, considerando que a Administração Pública, de ofício, efetua a compensação de débitos previdenciários com os créditos tributários do contribuinte, nada mais justo e razoável do que o reconhecimento da compensação de créditos previdenciários com quaisquer débitos tributários administrados pela mencionada Secretaria, de modo a aplicar tratamento isonômico em situações idênticas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições Sociais – Desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 6ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1955.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol.2, São Paulo: Saraiva, 1989.

BRASIL. *Código Tributário Nacional, Legislação Tributária, Constituição Federal*. Obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais – 13.ed. ver., apl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN n. 1.158-8/AM, medida liminar, Relator Ministro Celso de Mello, j. 24/11/1994, maioria.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - Plenário – RE 138.248/CE – REL. Carlos Velloso – DJ de 28.08.1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12ª Ed., ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACHADO, Brandão. *Repetição do Indébito no Direito Tributário, Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Compensação Tributária e Tributo da Mesma Espécie*. Repertório IOB de Jurisprudência nº23, 1, 1ª quinzena de dezembro de 1996.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*, vol. 4: direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades de obrigações, 33ª ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*, 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.