



Reflexões acerca da aplicação das normas de compensação (art. 74 da Lei 9.430/96) no tempo

Tiago Cappi Janini*

Resumo: O ordenamento jurídico tributário é alvo de uma avalanche de novas regras jurídicas, sendo que a todo instante há uma inovação normativa que altera as condutas sociais do contribuinte, inclusive no que diz respeito à compensação tributária, instituto cada vez mais utilizado para a extinção da obrigação tributária. Diante desse complexo sistema normativo, surge a insegurança de qual norma a ser aplicada em determinado momento. Por isso, é sobretudo importante determinar um critério seguro e útil que permita ao aplicador identificar com precisão a norma que regulamenta a compensação tributária a incidir no caso concreto. Assim, com base na teoria que diferencia *tempo do fato* e *tempo no fato* de Paulo de Barros Carvalho, o presente estudo tem por finalidade sugerir um método de aplicação das regras que versam sobre a compensação tributária.

Palavras-chave: Compensação tributária. Incidência tributária. *Tempo no fato* e *tempo do fato*. Art. 74 da Lei 9.430/96.

Introdução

A utilização do instituto da compensação tributária é relativamente recente no sistema jurídico brasileiro. Muito embora tenha sido prevista no art. 170 do CTN desde sua edição em 1966, apenas foi regulamentada em 1991 pelo art. 66 da Lei 8.383. A partir de então, principalmente na última década, com a Lei 9.430/96 é que se tornou mais comum a extinção da obrigação tributária pela via da compensação.

Acontece que a legislação regulamentadora da compensação tributária vem sofrendo, constantemente, alterações, acentuando-se nos últimos anos. Apesar de se reconhecer que as modificações muitas vezes foram úteis ao desenvolvimento do instituto, facilitando o seu uso, é de se pensar também que tamanha quantidade de inovações aflige o contribuinte, principalmente quando se pensa no princípio da segurança jurídica. Registra-se que o art. 74 da Lei 9.430/96 sofreu, pelo menos, a intervenção de cinco novas leis ordinárias que atingiram o seu conteúdo.

* Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP-COGEAE. Advogado em Marília/SP.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 7	p. 9-5	jan./jun. 2011
------------------	--------------	------	--------	----------------





Para aumentar a complexidade, a compensação tributária é uma norma jurídica que, para ser aplicada, necessita da existência de outras normas jurídicas: a norma jurídica que institui o crédito tributário e a norma jurídica que determina o débito do Fisco.

Nesse contexto, em que se aliam a constante alteração legislativa e a complexidade normativa da compensação, o presente estudo tem por finalidade traçar um critério seguro para que o operador do direito possa identificar com maior precisão possível a norma jurídica a ser aplicada.

1 Definição do conceito de compensação

A compensação tributária é instituto jurídico que deriva do direito privado, cuja finalidade precípua consiste na extinção da obrigação tributária (art. 156, II, CTN). Entretanto, a expressão *compensação tributária* não fica livre dos problemas de ambiguidade, uma vez que é possível encontrar, tanto na doutrina como no direito positivo, significados distintos: fato, norma, relação jurídica, procedimento, etc.

A doutrina geralmente define *compensação* como o encontro de contas entre pessoas que são, ao mesmo tempo, credoras e devedoras umas das outras.¹ Aí se emprega a palavra como o fato jurídico que determina a extinção da obrigação tributária.²

Uma das maiores confusões causadas pela polissemia decorre da ambiguidade processo/produto, em que uma palavra é usada para denotar tanto o processo como o seu produto final. Assim, encontra-se *compensação tributária* significando o procedimento normativo requerido para que, com a produção de normas individuais e concretas, se dê a extinção da obrigação tributária (processo). Também se denomina *compensação tributária* a norma jurídica que extingue a obrigação tributária, resultado desse procedimento (produto).

Percebe-se, portanto, que a expressão *compensação tributária* pode ter diversas acepções, utilizadas principalmente no decorrer do processo de aplicação de suas normas, que culminará com a extinção da obrigação tributária.

2 O processo de positivação da norma de compensação

O instituto da compensação tributária serve para sobrepular a complexidade em que se encontra envolto o direito. A fenomenologia da compensação engloba um intrincado conjunto de relações jurídicas: (i) a obrigação tributária, constituindo o crédito tributário; (ii) a relação de indébito, constituindo o débito do Fisco; e (iii) a relação de compensação, cotejando as outras duas, extinguindo-as.

¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, p. 251; GOMES, Orlando. *Obrigações*, p. 129; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 232; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, p. 315; DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*, v. 2, p. 298.

² SANTI, Eurico de. *Compensação e restituição de "tributos"*, p. 68.





Sem a constituição por linguagem jurídica competente do crédito tributário e do débito do Fisco, é impossível utilizar-se do instituto da compensação. Paulo de Barros Carvalho não deixou passar despercebida essa peculiaridade: “Para que a compensação seja efetuada é imprescindível a existência de duas normas jurídicas individuais e concretas: uma, constituindo o débito do contribuinte; outra, formalizando o débito do Fisco”.³ O emissor da norma individual e concreta da compensação somente poderá dar início a essa cadeia de positivação quando estiver diante de duas relações jurídicas intranormativas. Por isso, sem se precisar a constituição do crédito tributário e do indébito, impossível atingir a compensação.

O início do processo de positivação⁴ da compensação tributária está no art. 170 do CTN, que consiste em verdadeira norma de estrutura⁵ que outorga ao legislador ordinário a competência para emitir enunciados prescritivos versando sobre a compensação.⁶ Assim, a compensação tributária requer a edição de lei ordinária regulando seu procedimento de produção e seu conteúdo, isto é, não é suficiente a previsão no art. 170 do CTN para se concretizar a compensação tributária.

A norma geral e abstrata que contém as regras da compensação está prevista atualmente no art. 74 da Lei 9.430/96. Com isso, para se efetivar a extinção da obrigação tributária pela via da compensação é necessária a observância desse dispositivo legal. Essa norma pode ser descrita, sinteticamente, da seguinte forma: dado o fato de existir o crédito tributário e o débito do Fisco, é permitido ao contribuinte extinguir a obrigação tributária pela compensação.

Percebe-se que o fato jurídico da norma de compensação é composto por outras duas relações jurídicas: (i) a relação de débito do Fisco, na qual o contribuinte possui um crédito junto aos órgãos Fazendários; e (ii) a obrigação tributária, em que o contribuinte é devedor do Fisco.

O passo seguinte consiste na produção da norma individual e concreta pela autoridade competente para extinguir a obrigação. Repita-se que tal procedimento deve ser feito observando as diretrizes da norma geral e abstrata da compensação. Assim, somente com a aplicação da norma geral e abstrata, inserindo-se no mundo do direito a norma individual e concreta da compensação, ter-se-á a extinção da obrigação tributária.

³ *Direito Tributário, linguagem e método*, 2008, p. 481.

⁴ Por processo de positivação entende-se o percurso que se inicia com as normas da mais ampla generalidade e abstração até chegar aos níveis máximos dos atos individuais e concretos de aplicação. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 226.

⁵ Pensam da mesma forma José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques (*O direito à restituição do indébito tributário*, p. 214) e Oswaldo Saraiva Filho (*Repetição do indébito tributário e compensação*, p. 295).

⁶ Já se nota que aqui não se compartilha da teoria traçada por parte da doutrina tributária e aceita pelo STJ de que a compensação do art. 66 da Lei 8.383/91 é distinta daquela prevista no Código Tributário Nacional.





3 A norma individual e concreta da compensação: a extinção da obrigação tributária

O art. 156, II do CTN determina a extinção da obrigação tributária pela compensação. No entanto, é indispensável uma linguagem jurídica de mesmo nível hierárquico para que ocorra a supressão do vínculo do sistema jurídico, ou seja, não basta a existência formal da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco. A compensação tributária necessita de uma norma individual e concreta para produzir efeitos jurídicos. Antes, é apenas uma relação jurídica efectual descrita de forma geral. De acordo com Paulo de Barros Carvalho:

[...] o aplicar-se da norma de compensação gera a extinção do crédito tributário e do débito do Fisco. Mas, para que esta se concretize, necessário o relato em linguagem competente não apenas das relações que se pretende compensar, mas também do fato da compensação. Apenas se descrito no antecedente de norma individual e concreta irradiará os efeitos previstos no conseqüente normativo, operando-se a extinção dos vínculos obrigacionais.⁷

Como é possível notar, somente com a produção de três normas individuais e concretas é que se operacionalizará a extinção da obrigação tributária pela compensação. É essencial a existência de uma norma individual e concreta constituindo o crédito tributário; de outra formalizando o débito do Fisco; e uma terceira realizando o encontro entre essas duas.

A norma individual e concreta da compensação, independentemente de ser inserida no sistema por ato da autoridade administrativa, do Poder Judiciário ou do particular, tem aquela estrutura lógica comum a todas as normas em sentido estrito: um antecedente que implica o seu conseqüente.

O fato jurídico descrito no antecedente da regra da compensação é composto pelas relações jurídicas que constituem o crédito tributário e o débito do Fisco. É com o surgimento desses dois vínculos que se tem o fato suficiente para produzir os efeitos jurídicos da compensação: a extinção da obrigação tributária. Se um deles não estiver devidamente relatado em linguagem jurídica, não haverá a possibilidade de se efetivar a compensação tributária.

Com o acontecimento do fato jurídico no mundo fenomênico e seu relato em linguagem, haverá a relação jurídica da compensação, que se encontra no conseqüente da norma individual e concreta. Essa relação pode ser descrita da seguinte maneira: o sujeito ativo (contribuinte, Fisco ou Judiciário) tem o direito subjetivo de exigir a compensação dos créditos e débitos em face do sujeito passivo (Fisco ou contribuinte), que terá o dever de se submeter a essa forma de extinção da obrigação tributária.

A fenomenologia da compensação, assim como todo o direito, é sobremodo complexa. São três normas individuais e concretas no sistema, cada uma com disposições próprias: a norma N_1 , que determina o contribuinte devedor do Fisco (obrigação tributária) no valor exato $\$1$; a norma N_2 , que determina o Fisco devedor do contribuinte (relação de débito do Fisco) no valor exato $\$2$; e a norma N_3 , que determina o encontro entre os valores $\$1$ e $\$2$.

⁷ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 481.





Essa operação matemática de encontro de contas que resume a compensação pode ter três diferentes resultados: (i) $\$1 > \2 , restando um crédito tributário; (ii) $\$1 < \2 , persistindo um valor de débito do Fisco; e (iii) $\$1 = \2 , situação em que não restará nem crédito para o contribuinte nem para o Fisco.

A compensação tributária é forma de extinção tanto da obrigação tributária quanto da relação de débito do Fisco. Assim, utilizando os resultados obtidos com a compensação, haverá a extinção da obrigação tributária nas situações (ii) e (iii) e a extinção da relação de débito nas hipóteses (i) e (iii) acima descritas. É que a compensação só tem o poder de extinguir ambas as relações quando seus valores forem idênticos. Por isso, em (i) a obrigação tributária não está extinta, já que a compensação não conseguiu suprimir por inteiro o direito subjetivo do Fisco.

Desse modo, somente haverá a extinção da obrigação tributária quando o objeto da relação de débito do Fisco tiver seu valor maior ou igual ao previsto na relação do crédito tributário. Caso contrário, se o crédito tributário for maior que o débito do Fisco, não haverá a sua completa extinção. Em todas essas situações não se nega que a compensação operou-se e que produzirá um efeito: ou a extinção da relação de débito do Fisco; ou a extinção da obrigação tributária; ou a extinção de ambas.

No caso em que remanesce um saldo do crédito tributário, o contribuinte deve extingui-lo de acordo com as outras formas previstas no art. 156 do CTN. Se assim não proceder, a autoridade fazendária poderá cobrá-lo judicialmente, inscrevendo em dívida ativa e executando-o, pois o crédito já consta devidamente constituído, porquanto é requisito essencial para se proceder a compensação a sua liquidez, certeza e exigibilidade.

4 A evolução da redação do art. 74 da Lei 9.430/96 no tempo

A primeira norma tratando da autocompensação⁸ foi a Lei 8.383/91. O seu art. 66, já com a redação dada pela Lei 9.069/99, previa a possibilidade de o contribuinte efetuar a compensação nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, ficando restrito aos tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Com o surgimento da Lei 9.430/96, em sua redação original, subsistiam dois procedimentos diversos para a autocompensação: (i) o previsto na Lei 8.383/91, em que o contribuinte realizava a compensação já procedendo à extinção da obrigação tributária, com tributos da mesma espécie e destinação constitucional; e (ii) aquele contido na Lei 9.430/96, segundo o qual o particular deveria fazer um pedido de compensação condicionado à aceitação da autoridade fazendária, momento em que ocorreria a extinção da obrigação tributária.⁹

⁸ Autocompensação, em suma, é aquela cujo procedimento é realizado pelo contribuinte com posterior homologação da Receita Federal do Brasil.

⁹ Essa distinção foi percebida pelo STJ: "No regime da Lei n. 8.383, de 1991 (art. 66), a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independia, nos tributos lançados por homologação, de pedido a autoridade administrativa. Já no regime da Lei n. 9.430, de 1996 (art. 74), mediante requerimento do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal está autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis "para





Porém, esse panorama legislativo foi alterado com a publicação da Lei 10.637/02, fruto da conversão da MP 66/02, que, ao dar nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96, passou a permitir ao contribuinte que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. Ainda, foi incluído o § 2º determinando que a declaração de compensação entregue pelo particular extingue a obrigação tributária sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa.

Como é possível perceber, com a modificação do art. 74 da Lei 9.430/96 a extinção da obrigação tributária também passou a ocorrer no momento da entrega da declaração de compensação pelo contribuinte, não necessitando aguardar a aceitação da Receita Federal. Com isso, entende-se que a sistemática da compensação tributária efetivada pelo administrado é, atualmente, regida apenas pela Lei 9.430/96 com suas posteriores alterações.¹⁰

Acontece que essa não foi a única modificação que se sucedeu com o art. 74 da Lei 9.430/96. Houve uma série de novas redações e inclusão de parágrafos e incisos nesse dispositivo no decorrer da última década, atingindo substancialmente o procedimento da compensação.

Diante de tal confusão legislativa, torna-se sobremodo importante a análise do processo de aplicação da legislação que versa acerca da compensação tomando-se como parâmetro o momento da ocorrência do seu fato gerador (constituição da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco) e o momento da concretização do seu procedimento.

5 A aplicação da legislação da compensação no tempo

Como se viu, várias transformações atingiram a legislação que versa a respeito da compensação tributária. No decurso do tempo, considerando-se a partir da edição da Lei 8.383/91, têm-se vários sistemas jurídicos diversos em razão das alterações sofridas. Diante dessa multiplicidade, aparecem enormes dificuldades para se identificar qual sistemática deverá ser aplicada, deixando fragilizado o princípio da segurança jurídica.

a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração” (Lei 9.430, de 1996). Quer dizer, a matéria foi alterada tanto em relação à abrangência da compensação quanto em relação ao respectivo procedimento, não sendo possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento a Fazenda Pública” (Edcl. no Resp. 118.570/SP).

¹⁰ O STJ entende ser o regime em vigor aquele previsto no art. 74 da Lei 9.430/96, com suas posteriores alterações, principalmente a efetivada pela Lei 10.637/02. Porém, o Min. Teori Albino Zavascki, em seu voto no REsp. 488.992, asseverou que as inovações legislativas do art. 74 da Lei 9.430/96, em suas sucessivas redações, atinge apenas os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal. Assim, ainda estaria em vigor a sistemática do art. 66 da Lei 8.383/91 acerca das contribuições recolhidas ao INSS. (REsp. 488.992/MG). A mesma Corte já decidiu que “O regime de compensação instituído pela Lei 8.383/91 foi revogado com o advento da Lei 9.430/96, posteriormente alterada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2002, de modo que o contribuinte, na vigência das leis novas, não pode mais optar por qualquer dos regimes, devendo submeter-se às regras vigentes quando formulado o pedido de compensação” (REsp. 987.943/SC).





Tárek Moussallem diferencia o ordenamento do sistema jurídico, especificando que o conjunto do ordenamento jurídico é composto por vários subconjuntos de sistema do direito, sucessivos no tempo, modificados por outras regras. Assim, haverá um sistema de direito positivo, SDP_1 , em determinado tempo t_1 , contendo certas normas jurídicas. Em razão de sua modificação, em t_2 , haverá outro sistema SDP_2 , distinto de SDP_1 , com consequências normativas diferentes. Essa distinção entre os conjuntos não é total, “pois devem possuir ao menos um elemento em comum (*in casu*, as regras constitutivas constitucionais)”.¹¹ Com isso, nada impede uma norma pertencer apenas a SDP_1 , ou somente a SDP_2 , ou, ainda, que esteja nos dois conjuntos.

Útil essa breve explicação para fins de identificar a legislação aplicável. Versando acerca do instituto da compensação tributária especificamente, há as Leis 8.383/91 e 9.430/96, com suas seguidas mutações, que permitem elaborar a seguinte distribuição dos sistemas normativos de compensação no tempo: (a) a partir de 30/12/91, t_1 , com a publicação da Lei 8.383, caracterizando SDP_1 ; (b) a partir de 29/06/95, t_2 , com a publicação da Lei 9.069, alterando a Lei 8.383, caracterizando SDP_2 ; (c) a partir de 27/12/96, t_3 , com a publicação da Lei 9.430, caracterizando SDP_3 ; (d) a partir de 30/12/02, t_4 , com a publicação da Lei 10.637, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_4 ; (e) a partir de 29/12/03, t_5 , com a publicação da Lei 10.833, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_5 ; (f) a partir de 29/12/2004, t_6 , com a publicação da Lei 11.051, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_6 ; (g) a partir de 03/12/2008, t_7 , com a publicação da MP 449, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_7 ; (h) a partir de 27/05/2009, t_8 , com a conversão da MP 449 na Lei 11.941, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_8 ; e (i) a partir de 16/12/2009, t_9 , com a publicação da Lei 12.249, alterando a Lei 9.430, caracterizando SDP_9 . São, portanto, pelo menos, nove sistemas de direito positivo, com regras diversas, versando sobre a compensação tributária, principalmente a autocompensação. Nesse emaranhado legislativo, ressalta-se que SDP_2 e SDP_3 tiveram coexistência harmoniosa, pois havia dois procedimentos distintos possíveis para a autocompensação, consoante acima descrito.

Não sendo suficiente a dificuldade em se conhecer a norma em vigor, maior desordem é criada em virtude de a compensação tributária ser um plexo de relações: a obrigação tributária; a do débito do Fisco; e a compensação entre as outras duas. São três diferentes fatos ocorrendo no mundo fenomênico e que devem ser juridicizados de acordo com as regras jurídicas.

Assim, qual a legislação a ser aplicada caso a norma que constitua a relação de débito do Fisco seja produzida quando estiver em vigor SDP_4 , e o contribuinte deseja fazer a compensação voluntária no mês de janeiro de 2005, em SDP_6 ? A dúvida surge em razão de o fato jurídico da compensação ser a existência da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco. Com a existência dessas duas linguagens no mundo do direito, o contribuinte já poderia efetuar a compensação e, com isso, teria o direito adquirido ao regime vigente na época do acontecimento do fato?

¹¹ *Revogação em matéria tributária*, p. 131.





Para solucionar a divergência, é oportuno utilizar a distinção entre *tempo do fato* e *tempo no fato* idealizada por Paulo de Barros Carvalho.¹² Em suma, o *tempo do fato* serve para designar o exato momento em que uma norma entra no sistema, constituindo o fato jurídico (refere-se à atividade produtora de normas); o *tempo no fato* é usado para determinar quando se deu a ocorrência do evento no mundo fenomênico (refere-se ao comportamento humano). A distinção é relevante para fins da legislação a ser aplicada: o *tempo do fato* vai disciplinar qual o procedimento e o órgão competente para a feitura de novos enunciados prescritivos; o *tempo no fato* permite identificar a legislação aplicável na data em que aconteceu o evento. Um exemplo para melhor esclarecer: o contribuinte tem de inserir a norma individual e concreta de autolançamento no sistema tributário. Nessa situação há dois momentos distintos com regras jurídicas diversas aplicáveis: (i) o acontecimento do evento tributário (fato gerador); e (ii) a produção do autolançamento (veículo introdutor). Desse modo, o contribuinte valer-se-á da norma em vigor no *tempo do fato* para seu ato de produção do veículo normativo; e da legislação do *tempo no fato* para a constituição do fato jurídico tributário e os efeitos que propaga.

Utilizando a distinção acima na autocompensação, haverá o *tempo no fato* referente ao aparecimento do crédito tributário e do débito tributário no mundo social, o evento da compensação; e o *tempo do fato*, tratando da legislação a ser aplicada no momento da produção da norma individual e concreta da autocompensação, ou seja, na emissão da declaração de compensação pelo contribuinte.

Antes de apresentar um entendimento acerca da matéria, analisar-se-á qual a trilha seguida pelos tribunais e pela doutrina. Iniciando pelas decisões dos órgãos judiciários superiores, encontram-se no STJ dois posicionamentos, que podem ser demonstrados da seguinte forma:

- a) a legislação que trata da compensação a ser aplicada é aquela vigente na data do encontro de contas (*tempo do fato*). Nesse sentido podem-se mencionar os seguintes julgados: “O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a lei aplicável, na compensação, é a vigente na data do encontro dos créditos e débitos, incidindo as limitações impostas pelas Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95, a partir de sua publicação” (AgRg. no REsp. 237.728/SC); “Reconhecido o direito à compensação, os valores compensáveis até a data das publicações (Leis 9.032/95 e 9.129/95) estão resguardados dos limites percentuais fixados (art. 89, § 3º), enquanto que os créditos remanescentes, cujos débitos venceram-se posteriormente, sujeitam-se àquelas limitações” (EREsp. 227.060/SC);
- b) as normas de compensação a serem aplicadas são aquelas em vigor no momento da constituição do débito do Fisco (*tempo no fato*). Seguem essa trilha as decisões: “1. As limitações das Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 só incidem a partir da data de sua vigência. 2. Os recolhimentos indevidos efetuados até a data da publicação das leis em referência não sofrem limitações” (EREsp.

¹² *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 130 et seq.





164.739/SP); “Declarada a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos, os valores a esse título recolhidos anteriormente à edição das Leis 9.032/95 e 9.129/95, ao serem compensados, não estão sujeitos às limitações percentuais por elas impostas, em face do princípio constitucional do direito adquirido” (AgRg. no REsp. 830.268/SP).

Percebe-se que o próprio tribunal se confunde no modo de aplicação da legislação referente à compensação voluntária. Isso decorre do emprego da mesma expressão linguística para designar situações diferentes. Usa-se *compensação tributária* para significar o procedimento de produção da norma individual e concreta que encerra o crédito tributário (processo); também é compensação tributária a norma produzida pelo particular (produto). São condutas diversas regidas por regras específicas. Uma coisa é o ato de produzir a norma de compensação; outra, é o fato jurídico que permite a elaboração dessa norma. Porém, os equívocos surgem por ser tudo chamado de compensação tributária.

Ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal tem-se posicionado no sentido de que “se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posta aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico” (RE 254.459/SC). A manifestação do Colendo Tribunal tornou-se ambígua, pois o problema surge com o crédito constituído antes da nova legislação. Maria Teresa López e Emanuel de Assis, interpretando o citado trecho, entendem que o regime jurídico aplicável é aquele vigente no momento do encontro de contas.¹³ Portanto, seria a sistemática existente no *tempo do fato* a eleita pelo STF para reger a autocompensação. Porém, analisando o voto do Min. Ilmar Galvão, parece que a opção é pela legislação do *tempo no fato*, já que o ilustre Ministro registra como incensurável a decisão do acórdão recorrido, que assim prescreve: “o limite de 30% só não incidirá se o indébito e o crédito tributário com o qual a parte pretenda efetuar a compensação forem anteriores à vigência daquelas leis; ao contrário, se lhe forem posteriores, ainda que apenas o crédito tributário o seja, têm pela aplicação as disposições das Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 quanto à limitação imposta”.

A ambiguidade persiste na doutrina. Para Alexandre Macedo Tavares, “o regime aplicável à compensação é o vigente à data em que é apresentada à reclamada declaração para a Secretaria da Receita Federal (Lei 9.430/96, art. 74, § 2º) e promovido o encontro entre o crédito utilizado e os respectivos débitos compensados, vale dizer, a data em que a operação de compensação é efetivada”.¹⁴ Maria Teresa López e Emanuel de Assis defendem que a lei que regulamentava a compensação não é aquela que originou o indébito, mas sim a do momento da compensação, ou seja, aplica-se

¹³ *Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos, a depender da data do pedido ou da PER/DCOMP. Prazo de homologação. Confissão de dívida. Segurança jurídica e irretroatividade das leis*, p. 103.

¹⁴ *Compensação do indébito tributário*, p. 119.





a legislação da data do encontro de contas, equivalente à realização da compensação pelo contribuinte.¹⁵ Em posição contrária situa-se Aroldo Gomes de Mattos, para quem a compensação rege-se de acordo com a lei contemporânea ao pagamento do tributo indevido.¹⁶

Realizado esse breve apanhado acerca de qual sistema de direito deve ser aplicado quando se tratar de autocompensação, passa-se a demonstrar a escolha feita neste trabalho.

A Lei 9.430/96 contém enunciados prescritivos que permitem ao intérprete a construção de duas normas jurídicas: (i) uma de estrutura, determinando a pessoa competente, o procedimento, o tempo e o espaço para se produzir a norma individual e concreta da autocompensação; (ii) outra de conduta, referente ao fato jurídico que institui a relação jurídica da autocompensação. Com a análise do produto (norma individual e concreta da compensação), percebe-se a incidência dessas duas normas gerais e abstratas.

São duas condutas distintas, a produção de normas e o comportamento do contribuinte em ser credor e devedor do Fisco, ambas regulamentadas pela Lei 9.430/96. O particular, diante do fato jurídico de ter uma relação de crédito tributário e ter uma relação de débito com o Fisco, irá criar a norma da autocompensação, extinguindo as relações. Percebe-se que somente com a expedição dessa norma individual e concreta é que o fato jurídico da autocompensação surge para o universo jurídico, sendo, antes, um mero evento. Tem-se o *tempo no fato*, que serve para identificar o momento em que o contribuinte se tornou credor e devedor do Fisco; instante em que ocorre o evento no mundo fenomênico. Nessa situação, como se viu, aplica-se a legislação vigente na época do evento.

Demonstrada a existência de uma obrigação tributária e de uma relação de débito do Fisco por meio das provas admitidas em direito, o contribuinte irá realizar a conduta humana de produzir um veículo introdutor de normas. Esse é o *tempo do fato*, demonstrando que a legislação a ser utilizada para identificar o procedimento de autocompensação (o *modus operandi*) é aquela em vigor no momento da entrega da declaração à autoridade fazendária.

Diante do produto, ou seja, do documento jurídico *declaração de compensação*, verifica-se que na produção do veículo introdutor (norma geral e concreta) as regras a serem observadas são aquelas existentes e aptas a produzir efeitos no momento em que a declaração foi elaborada pelo particular (*tempo do fato*). Cotejando os elementos presentes na norma geral e abstrata de estrutura contida na Lei 9.430/96 é possível identificar se o procedimento de produção da norma foi realizado conforme a legislação em vigor. Já o conteúdo da norma, o comportamento humano de possuir uma relação de crédito tributário e uma relação de débito do Fisco, identificado pelo enunciado-enunciado do documento, é constituído pelas leis em vigor quando o fato acontecer no mundo fenomênico (*tempo no fato*), e não no instante em que for relatado em linguagem.

¹⁵ *Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos, a depender da data do pedido ou da PER/DCOMP. Prazo de homologação. Confissão de dívida. Segurança jurídica e irretroatividade das leis*, p. 104.

¹⁶ *Repetição do indébito, compensação e ação declaratória*, p. 68.





Em suma, o particular ao produzir a norma individual e concreta da autocompensação tem de ficar atento para aplicar os enunciados prescritivos de maneira adequada. Aqueles enunciados que versam sobre o fato jurídico da compensação seguem a sistemática do *tempo no fato* para fins de aplicação; já a norma jurídica que estabelece o procedimento para se produzir o veículo introdutor é elaborada pelas leis vigentes no *tempo do fato*.

5.1 A aplicabilidade das alterações no art. 74 da Lei 9.430/96 promovidas pela MP 449/08 e sua conversão na Lei 11.491/09

Para desenvolver a tese de aplicação das normas de compensação no tempo apresentadas, passa-se a analisar as alterações promovidas pela MP 449/08 e sua posterior conversão na Lei 11.491/09 no art. 74 da Lei 9.430/96.

A MP 449/08 proibiu a formalização da autocompensação com os seguintes débitos: (a) com valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais); (b) relativos ao recolhimento mensal obrigatório do imposto de renda da pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País; e (c) relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O citado dispositivo legal ainda incluiu mais uma hipótese de *compensação não declarada*: quando o crédito tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo STF em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal.

Afirmou também que a *compensação não declarada* constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados e que os casos de *compensação não declarada* serão analisados de maneira definitiva pela autoridade administrativa.

Por fim, prescreveu que os débitos inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais), proibidos de serem compensados, poderão ser reduzidos ou restabelecidos por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Informa-se que a MP 449/08 entrou em vigor em 03 de dezembro de 2008. Logo em seguida, foi convertida na Lei 11.941/09, que revogou algumas das alterações constantes na medida provisória, prescrevendo, portanto uma redação diversa ao art. 74 da Lei 9.430/96, que começou a produzir efeitos a partir de 27 de março de 2009. Isso significa dizer que as alterações da MP 449/08 que não foram mantidas pela Lei 11.941/09 têm um lapso temporal definido para produzir seus efeitos jurídicos.

A Lei 11.941/09 manteve apenas a hipótese de *compensação não declarada* quando o crédito tributário tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei (a) tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (b) tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal (previstas na MP 449/08); (c) tenha sido julgada inconstitucional em





sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (d) se for objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal (duas novas hipóteses não previstas na MP 449/08).

Ficou definido que *tempo do fato* é o instante em que se forma o fato jurídico, por meio da introdução de nova norma individual e concreta no sistema jurídico, permitindo identificar o procedimento de produção de normas, aplicando-lhe a legislação que estiver em vigor no momento de sua realização (refere-se à atividade produtora de normas). Já *tempo no fato* demarca o momento da ocorrência do evento jurídico no mundo fenomênico, contido no antecedente da norma individual e concreta, sendo a legislação aplicável a vigente na data a que o fato se refere e não aquela da data da produção da norma (refere-se ao comportamento humano).

É preciso diferenciar o procedimento de elaboração do veículo introdutor autocompensação da norma introduzida, individual e concreta, que venha a materializar o encontro de contas. Assim, a *declaração de compensação*¹⁷ é o instrumento que serve para introduzir a norma individual e concreta da autocompensação. No momento de sua elaboração devem ser observadas as normas vigentes no *tempo do fato*, pois se trata de um fato jurídico de produção de normas. Sempre que se tratar de normas que se referem à feitura da *declaração de compensação* devem ser aplicadas aquelas em vigor no momento de sua inserção no sistema, ou seja, aplica-se a legislação em vigor no momento em que se realiza a conduta (evento) de produzir normas.

O (outro) fato jurídico presente no antecedente da norma individual e concreta da autocompensação, inserida pela *declaração de compensação*, é existir a obrigação tributária e a relação de débito do Fisco, ambas devidamente formalizadas. Aqui se está diante do *tempo no fato*, cuja legislação a ser aplicada é aquela vigente no momento da ocorrência do evento no mundo fenomênico, ou seja, no momento da constituição do débito do Fisco ou do crédito tributário. Quando o texto do art. 74 da Lei 9.430/96 traz restrições referentes à origem da relação de débito do Fisco ou da obrigação tributária, está delimitando o fato jurídico da autocompensação.

Reafirma-se que a MP 449/08 foi válida no período de 03 de dezembro de 2008 a 26 de março de 2009, momento da entrada em vigor da Lei 11.941/09. Nesse período, seus enunciados faziam parte de um *Sistema de Direito Positivo (SDP_g)*. Aí se questiona: como deve ser a sua aplicação?

As *declarações de compensação* elaboradas nesse período devem observar as normas previstas no art. 74 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela MP 449/08. Já as declarações realizadas do dia 27 de março em diante, devem observar o art. 74 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei 11.941/09, ou seja, o *SDP_g*.

A MP 449/08 continha dois enunciados que faziam menção à atividade produtora da autocompensação: (i) que a *compensação não declarada* constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário;

¹⁷ Registra-se que a *declaração de compensação* é apresentada por meio do programa eletrônico PER/DCOMP na maioria das vezes, porém, ainda é possível a entrega de formulário devidamente preenchido à Receita Federal do Brasil, quando impossível utilizar o meio eletrônico (art. 34, § 1º, IN/RFB 900/08).





e (ii) que nos casos de *compensação não declarada*, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. Tais hipóteses não fizeram parte da conversão da MP na Lei 11.941/09, portanto, tiveram validade somente no lapso temporal de 03 de dezembro de 2008 a 26 de março de 2009. Por serem normas de estrutura, sua aplicação se dá apenas para as *declarações de compensação* que foram inseridas no sistema nesse período. Para aqueles que realizaram o procedimento de compensação após o dia 27 de março de 2009, não são mais aplicáveis.

Há outros enunciados, porém, que dizem respeito ao fato jurídico da auto-compensação, principalmente acerca da origem do pagamento indevido que possibilitou a constituição da relação de débito do Fisco. São os casos, previstos na MP 449/08, que vedam os *débitos* inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais); relativos ao recolhimento mensal obrigatório do imposto de renda da pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País; e relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; e quando tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei.

Essas restrições referem-se apenas aos pagamentos indevidos realizados no período em que a MP era válida, ou seja, entre 03 de dezembro de 2008 a 26 de março de 2009. Atente-se, afirmar que não podem ser compensados os débitos efetuados nesse ínterim não é o mesmo que não se podem elaborar *declarações de compensação* no mesmo lapso temporal que contenham esses débitos. Explica-se.

É possível inserir uma *declaração de compensação* no sistema jurídico na época acima demarcada contendo, por exemplo, um débito inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais). Todavia, esse débito deve ter sido efetuado em data anterior a 03 de dezembro de 2008. É a aplicação da legislação vigente no *tempo no fato*. Assim, se é efetuado um pagamento indevido no dia 02 de dezembro de 2008, o sistema jurídico aceita a sua compensação, podendo ser feita em qualquer época (desde que observado o prazo decadencial). Acontece que a *declaração de compensação* desse débito deverá observar a legislação válida no exato instante de sua produção, isto é, a lei presente no *tempo do fato*.

No entanto, tais vedações perduraram até 26 de março de 2009, uma vez que a Lei 11.941/09 não as convalidou. Assim, somente os pagamentos indevidos realizados nesse período é que estarão proibidos de ser objeto da autocompensação. Dessa feita, se ocorrer um pagamento indevido de R\$ 500,00 (quinhentos reais) no dia 31 de março de 2009, o débito pode ser objeto de compensação, de acordo com o procedimento previsto em *SDP_g*. Agora, se for entregue uma *declaração de compensação* no dia 27 de março de 2009 (*SDP_g*), contendo como fato jurídico o pagamento indevido de R\$ 500,00 (quinhentos reais) que foi realizado no dia 10 de janeiro de 2009, essa declaração poderá ser não-homologada pelo Fisco, pois a legislação aplicada do *tempo no fato* não é a condizente com a exigida pelo sistema jurídico. Em outras palavras, esse procedimento de autocompensação não está autorizado pelo ordenamento.





Considerações finais

As constantes e recentes alterações do art. 74 da Lei 9.430/96, que trata da compensação tributária, geram um profundo sentimento de insegurança jurídica nos contribuintes, pois se torna difícil determinar a norma a ser utilizada e em qual momento. Para confundir ainda mais a situação, a doutrina e a jurisprudência, envoltas à ambiguidade que contém a expressão *compensação tributária*, mesclam os seus conceitos, criando critérios distintos para a aplicação das normas compensatórias de extinção da obrigação tributária.

Assim, este estudo propõe uma sistemática de aplicação das normas de compensação tributária tendo como fundamento os conceitos de *tempo do fato* e *tempo no fato*, desenvolvidos por Paulo de Barros Carvalho. Para tanto, é imperioso que se faça a distinção entre o procedimento da compensação e o fato jurídico da compensação. O *tempo do fato* serve para designar o exato momento em que uma norma entra no sistema, identificando a norma do procedimento de compensação a ser aplicada. O *tempo no fato* é usado para determinar quando se deu a ocorrência do evento no mundo fenomênico (relações jurídicas de crédito e débito) que permite realizar a compensação.

Em suma, ao se realizar o procedimento de compensação (declaração de compensação) as regras aplicáveis são aquelas em vigor no momento de elaboração da norma que irá extinguir o crédito tributário – *tempo do fato*. Já para identificar o fato jurídico da compensação, isto é, quais débitos e quais créditos tributários podem ser compensados, as regras aplicáveis são aquelas em vigor no momento da ocorrência do fato, isto é, no momento da constituição da relação de débito do Fisco e da obrigação tributária que ensejam a compensação – *tempo no fato*.

Referências

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves; MARQUES, Márcio Severo. O direito à restituição do indébito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- LÓPEZ, Maria Teresa; ASSIS, Emanuel de. Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos, a depender da data do pedido ou da PER/DCOMP. Prazo de homologação. Confissão de dívida. Segurança jurídica e irretroatividade das leis. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. A compensação autorizada pelo art. 66 da Lei 8.383/91. *Repertório IOB de Jurisprudência: tributária, constitucional e administrativa*. São Paulo, n. 15, ago. 1995.





_____. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MOUSSALEM, Tárek. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Compensação e restituição de "tributos". *Repertório IOB de Jurisprudência*. n. 3, fev. 1996, p. 68.

SARAIVA FILHO, Oswaldo. Repetição do indébito tributário e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

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

