

## VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

PEDRO JORGE CAMPOS PRESTES<sup>1</sup>  
VLADIMIR DA ROCHA FRANCA<sup>2</sup>

### RESUMO

Este trabalho focaliza o princípio da igualdade na legislação relativa à compensação de créditos que se tenha contra a Fazenda Pública. Seu objetivo é demonstrar a violação ao princípio isonômico, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, ante a inexistência de critério razoável para a discriminação que se faz em favor do Estado, enquanto sujeito passivo de uma obrigação. Para comprovação dessa hipótese, além da revisão bibliográfica que se ocupa do instituto compensatório e do princípio da igualdade, o autor debruçou-se sobre a legislação que trata da matéria de forma genérica, e não na especificidade de cada tributo. O trabalho foi dividido em nove seções. As quatro primeiras definem as categorias fundamentais e necessárias à exploração do tema nas seções seguintes. Finalmente, após o desenvolvimento sistemático do tema, chega-se à conclusão de que o princípio da igualdade, à luz da legislação que rege a compensação no âmbito do Direito Tributário, encontra-se inobservado em face das exigências que restringem o seu efetivo exercício pelo contribuinte.

**Palavras-Chave:** Compensação. Tributária. Isonomia.

### ABSTRACT

This paper focus the principle of equality in the legislation regarding the compensation of credits wich comes against the Treasury Department. Its objective is to demonstrate the violation of the isonomic principle, which is in the article 5º, *caput*, of the Federal Constitution, front the absense of reasonable criterias for the discrimination that its done favoring the State, while passive subjective of an obligation. For the proving of this hypothesis, although the using of a bibliographical review in the field of compesatory institute and the principle of equality, the author leaned on the legislation that it deals with the matters in a generic way, and not in the specifically about each tribute. This paper was divided in nine sections. The first four define the necessary fundamental categories to the exploration of the theme in the folowing sections. Finally, after the systematic development of the theme, it is arrived to the conclusion that the principle of equality, regarding the legislation that rules the compensation in the field of Tax Law, is found unobserved in face of such demands that limit its effective exercise by the taxpayer.

**Keywords:** Compensation, Tributary, Isonomy.

---

<sup>1</sup> Analista Judiciário, Graduado pela Universidade Federal de Rondônia- UNIR. r

<sup>2</sup> Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco. Doutor em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor Adjunto do Departamento de Direito Público da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

## INTRODUÇÃO

Este trabalho abordará a compensação tributária com vista a demonstrar a flagrante violação ao princípio da igualdade pela legislação que a rege no âmbito do Direito Tributário.

Instituto originário do direito privado, de fecunda utilidade prática, foi, adotado pelo Código Tributário Nacional como uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

O Estado, porém, mostra-se recalcitrante em adotá-la, e, por meios de sucessivas normas, tem criado exigências que se constituem em verdadeiros obstáculos à sua efetiva realização pelo contribuinte.

Adotado o método de investigação dedutiva, partimos da premissa de que a legislação, em matéria de compensação tributária, tem afrontado o princípio isonômico previsto no *caput* do art. 5º da Constituição Federal.

Desenvolveu-se a pesquisa sobre base bibliográfica relativa ao tema, sem descuidar daquelas que se mostraram indispensáveis ao estabelecimento dos conceitos operacionais de categorias estratégicas ao escopo do presente trabalho.

Assim, nas seções 1, 2, 3 e 4, delineamos conceitos de compensação, obrigação tributária, crédito tributário, lançamento, receita pública e indébito tributário. Na Seção 5 apresentamos as vantagens da compensação. Na Seção 6 debruçamo-nos sobre a legislação genérica que disciplina o instituto compensatório. Feitas algumas considerações sobre os diversos papéis que ocupa o Estado na sua relação com o particular na Seção 7, procuramos demonstrar na Seção 8 a ausência de correlação lógica para o *discrímen* existente na legislação pertinente. Concluímos, na Seção 9, com o indevido locupletamento do Estado.

Nosso enfoque sobre a legislação foi no sentido de extrairmos dela pontos que, ao longo do tempo, se não inviabilizaram, dificultaram em muito a efetiva implementação do instituto no direito público.

## 1 A COMPENSAÇÃO NO CÓDIGO CIVIL

Originária do direito romano, a compensação foi albergada, entre nós, inicialmente, pelo direito privado. O Código Comercial, de 25.06.1850, já a previa em seu art. 438, e o Código Civil de 1916 dela se ocupou nos arts. 1.009 a 1.024. Posteriormente, o Código Tributário Nacional, nos arts 165, I, e 170, acolheu esse instituto como modalidade de extinção do crédito tributário.

### 1.1 CONCEITO

Nos termos do art. 1.009 do CC/1916 “Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. O vigente Código Civil reproduz essa fórmula, *ipsis verbis*, no seu art. 368.

Washington de Barros Monteiro (1997, p. 306) a define como “a extinção de duas obrigações, cujos credores são ao mesmo tempo devedores um do outro”,

Em outros termos, é um encontro de contas, que implica num modo indireto de extinção das obrigações.

### 1.2 REQUISITOS

Dos arts. 368 e 369 do atual Código Civil, quatro pressupostos são extraídos para que se opere a compensação:

a) reciprocidade das obrigações: traduz-se em dois vínculos jurídicos. Em cada qual, uma das partes sujeita-se a uma prestação em favor da outra;

b) dívidas líquidas: com isso, quer-se dizer certeza da existência da obrigação e determinação do seu objeto e de seu conteúdo econômico;

c) dívidas exigíveis: ambas as dívidas devem se apresentar vencidas; e

d) fungibilidade: diz o art. 85 do CC/2002: “São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”. As dívidas devem ser homogêneas, nas palavras de Washington de Barros Monteiro (1997, 309), ou seja, “Dívidas em dinheiro só se compensam com dívidas em dinheiro, dívidas de café só se compensam com dívidas de café. Não é possível compensar dívida em dinheiro com dívida em café”.

## 2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A doutrina pátria não mais se controverte acerca do momento nascente da obrigação tributária. É certo que o lançamento apenas declara a sua existência, mas esta surge, efetivamente, com a ocorrência do evento fático previsto em lei, com a concretização da hipótese de incidência. (CARVALHO, 2002; MACHADO, 2007).

A obrigação tributária difere das obrigações de ordem civil pelo elemento volitivo, que sempre acompanha este. Com isso, queremos dizer que a obrigação tributária nasce da lei, e não vontade das partes, mas se afigura também como uma relação jurídica, um vínculo entre o devedor e o credor, tendo por conteúdo uma prestação.

Destacamos, para o que interessa ao presente trabalho, que se trata de uma obrigação *ex lege*, ou seja, pouco importa a vontade do sujeito passivo para o surgimento do vínculo que o obriga à prestação, porquanto ele nasce da lei.

Por outro lado, impende ressaltar que o princípio da estrita legalidade, ao tempo que se apresenta como fonte da obrigação tributária, também se revela como limitador da força impositiva do Estado. É assim porque a Constituição da República, em seu art. 150, I, não consente com a instituição ou a majoração de tributos, senão por lei.

É consentânea com esse duplo aspecto a observação de Hugo de Brito Machado (2001, p. 18, grifo do autor), para quem:

O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança.[...]

Adotado o princípio, pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação *simplesmente de poder*, mas uma relação *jurídica*. Isto evidentemente não basta, mas é alguma coisa, menos ruim que o arbítrio. Não garante que o tributo seja *consentido*, mas preserva de algum modo a segurança.

É oportuno lembrar a diferença que existe entre uma relação *simplesmente de poder* e uma relação *jurídica*. A relação simplesmente de poder nasce, desenvolve-se e se extingue sem qualquer ligação com normas, enquanto a relação jurídica nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos das previsões normativas.

## 2.1 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A teor do art. 142 do CTN, o crédito tributário é constituído pelo lançamento. Afirma-se que “O lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas *declaratório da obrigação* correspondente” (MACHADO, 2007, p. 201, grifo do autor)

Sem embargos à divergência que o tema comporta, no que respeita à constituição do crédito, tal assertiva é suficiente aos propósitos deste trabalho.,

## 2.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Código Tributário Nacional, conforme redação do seu art. 142, tem como premissa para a constituição do crédito tributário a realização do lançamento. Sua definição encontra-se na segunda parte do mencionado artigo. Assim, lançamento seria um procedimento administrativo, de competência exclusiva da autoridade administrativa, no qual: a) verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determina-se a matéria tributável; b) define-se o valor do crédito; e c) identifica o sujeito passivo.

Portanto, nos termos do CTN, o lançamento é uma operação exclusiva da autoridade administrativa, e três espécies apresentam-se nos arts. 147, 149 e 150, respectivamente, quais sejam, lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação. Dispensaremos mais atenção a este último tipo, visto que suscita maiores dificuldades.

Acerca do lançamento por declaração, dispõe o art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Como se vê, aqui há a colaboração do sujeito passivo, o qual tem uma obrigação acessória de informar os dados indispensáveis para que a autoridade efetive o lançamento.

Por sua vez, o lançamento de ofício, previsto no art. 149, incisos I a IX, do CTN, dispensa a cooperação do contribuinte. Essa modalidade é cabível em qualquer espécie de tributo. Isso significa que comporta o lançamento de ofício o tributo que a lei assim determine, bem como as outras modalidades, quando houver descumprimento de um dever legal pelo sujeito passivo ou por terceiro.

Sem dúvida, maior complexidade apresenta o denominado “lançamento por homologação”, previsto no art. 150 do CTN.

Nesta espécie, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 420), “quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”<sup>3</sup>.

Encontramos sua definição legal no art. 150, *caput*, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

É nota própria do lançamento por homologação, que emana do texto da lei, o dever do sujeito passivo de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal.

Dado os aspectos do conceito legal de lançamento, insculpido no art. 142 do CTN, em cotejo com as características da espécie em comento, há, na doutrina, vozes que observam um descompasso na lei:

Diante das premissas que havia colocado (quais sejam: a de que o lançamento é sempre necessário, e a de que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa), o Código Tributário Nacional teve de construir, com enorme dose de artificialismo, a idéia do lançamento *por homologação*. (AMARO, 1999, p. 344, grifo do autor)

Assim, parte da doutrina, apegada à noção de ser o ato do lançamento essencial à liquidação tributária, denominou ‘autolancamento’ o ato de liquidação praticado pelo contribuinte. Tal termo, todavia, merece críticas, especialmente em face do nosso direito positivo [...]. Para evitar esta contradição entre a existência de tributos ‘autolancados’ e o fato de o lançamento ser ato privativo da Administração, criou o direito positivo a canhestra figura do ‘lançamento por homologação’, em que a autoridade administrativa, explícita ou tacitamente, homologa a atividade de liquidação executada pelo contribuinte. (TROIANELLI, 1998, p. 59)

Tendo em conta os estritos termos da lei, é de se reconhecer a procedência das críticas.

Gabriel Lacerda Troianelli (1998, p. 60) sustenta que o “lançamento por homologação, quer expressa, quer tácita, nada acrescenta, no mundo fático, à relação tributária entre o contribuinte e a Fazenda”. A esse ponto, retornaremos quando da análise da compensação no âmbito do direito tributário.

---

<sup>3</sup> Paulo de Barros Carvalho critica a classificação adotada pelo CTN. Sob a ótica da Ciência do Direito, do que decorre o rigor metodológico que marca a sua obra, observa que o ato administrativo detém atributos que lhe são próprios, a saber: presunção de legitimidade e exigibilidade, e que, portanto, “o procedimento não é da essência do lançamento”. (2002, p. 404, 421)

### 3 CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS

Para a exposição sistemática da tese que abraçamos, necessário se faz perquirir a origem das receitas públicas, conseqüências da atividade financeira do Estado, que é a “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”. (HARADA, 1998, p. 26)

A Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro, classifica as receitas apenas em categorias econômicas, quais sejam, receitas correntes e receitas de capital, definindo-as nos parágrafos 1º e 2º do seu art. 11. Por isso, toda a entrada financeira, permanente ou provisória, devida ou indevida, é contabilizada genericamente em uma dessas duas categorias.

Não se ocupa a lei com outras classificações para as entradas, até porque esse não é o seu papel, razão pela qual não leva em conta o reflexo delas no passivo patrimonial da pessoa jurídica de direito público.

Coube à doutrina classificá-la por outros critérios, tais como a sua origem ou a sua regularidade.

Quanto a este último modo de apreciá-las, elas podem ser ordinárias ou extraordinárias, a depender se decorram do normal desenvolvimento da atividade financeira do Estado, com caráter de permanente, ou se auferidas em caráter excepcional e temporário (HARADA, 1998)

Relativamente à sua origem, desdobram-se em originárias ou derivadas.

As receitas originárias são “aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado”. (HARADA, 1998, p. 47).

Não se revestem, tais receitas, de qualquer caráter coercitivo.

Por sua vez, as receitas derivadas detêm a marca da obrigatoriedade. Luiz Emygdio Rosa Júnior (2005, p. 62, grifo do autor) as delimita nos seguintes termos:

*Receitas derivadas* são as provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos *particulares*, impostas *coercitivamente* aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias, de direito *público*. Tais receitas decorrem de atividades financeiras que o Estado desempenha investido de sua soberania, sendo, portanto, receitas *legais*. As receitas derivadas compreendem os tributos e as multas, fiscais ou não”.

Resultam, desse modo, do poder impositivo do Estado que alcança as riquezas dos particulares.

#### 4 NATUREZA JURÍDICA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Em que pesem as impropriedades do conceito de tributo, com redundâncias e imprecisões, apresentado pelo CTN em seu art. 3º, dele extraímos que se trata de uma exigência do Estado, sendo de total irrelevância a vontade do sujeito passivo em se sujeitar à obrigação que o vincula, desde que seja o tributo instituído por meio normativo próprio, lei em sentido estrito, a teor do art. 150, inciso I, da CF/88.

Por força do imperativo constitucional, explicitado pelo art. 97 do CTN, a reserva legal para a instituição do tributo é absoluta.

Observa Hugo de Brito Machado (2001, p. 27-28, grifo do autor):

O verdadeiro sentido do *princípio da legalidade* exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na *lei* [...].

Assim, conforme art. 97 do CTN, somente a lei pode: a) instituir, majorar ou extinguir um tributo; b) definir seu fato gerador e o sujeito passivo; c) fixar sua alíquota e sua base de cálculo.

Por conseqüência lógica, invariavelmente, somente o ente estatal competente para instituir o tributo pode ocupar o pólo ativo da relação jurídica tributária, jamais o contribuinte. Se aquele ocupar o pólo passivo de uma relação jurídica, podemos concluir que não se trata de uma obrigação tributária.

Portanto, o particular em hipótese nenhuma terá um crédito tributário contra o Estado. Seu crédito terá natureza diversa da de tributo.

Ao tratar do direito de restituição do indébito, e do termo inicial da prescrição para pleitear a restituição, respectivamente nos arts. 165 e 168, o Código Tributário Nacional emprega as expressões: “restituição total ou parcial do tributo” e “da data da extinção do crédito tributário”. Decerto, tem-se aqui uma impropriedade terminológica, porquanto, por ocasião do pagamento indevido, não existia obrigação tributária. Tais expressões, querem significar, mais apropriadamente, restituição total ou parcial do que se pagou a título de tributo, ou ainda, da data do pagamento indevido.



Nesse sentido, é posicionamento de Gabriel Lacerda Troianelli (1998, p. 16), segundo o qual “Não sendo o ‘indébito tributário’ tributo, não é o ressarcimento do indébito tributário um ressarcimento de tributo, e nem o direito do contribuinte um direito de natureza tributária”. Filia-se também a esse pensamento Luciano Amaro (1999, p. 397):

Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido

Para Souto Maior Borges (1981, apud TROIANELLI, 1998, p. 12, grifo nosso) “Não haverá tributo indevido, porque a prestação do indébito será uma mera prestação de fato, sem o reconhecimento pelo ordenamento jurídico. [...] O que se restitui não seria tributo, mas algo recolhido como se tributo fora”.

Na obra de Aliomar Baleeiro (2000, em nota da atualizadora) encontramos exemplos de que os créditos compensáveis advêm de pressupostos estranhos aos tributários, têm, portanto, natureza atributária. Assim, no pagamento indevido não há ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no creditamento de imposto (IPI ou ICMS) pela aquisição de mercadorias, o direito de crédito é exógeno à estrutura interna da norma de tributação, da qual participa somente o fornecedor.

É indubitável, por conseguinte, que os valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de tributo não tem natureza tributária. Assim, a obrigação de restituir refoge ao campo da obrigação tributária, sendo adequado situá-la como obrigação de direito público, haja vista que o Estado auferiu uma receita indevida, sem previsão legal.

## 5 UTILIDADE DA COMPENSAÇÃO

Ainda que a forma clássica de adimplemento das obrigações seja o pagamento, é manifesto que a compensação oferece vantagens à consecução de tal finalidade.

Trata-se de um instituto que atende aos anseios por economia, da moderna sociedade. Por seu intermédio, suprime-se o desembolso em espécie, as partes são atendidas nas suas aspirações de créditos e se evita qualquer medida de cobrança das dívidas.

Washington de Barros Monteiro (1997, p. 305) faz a seguinte observação:

Eis aí instituto jurídico fecundo, mercê da grande utilidade que apresenta e da função econômica que desempenha. Constitui aplicação, no campo do direito, daquele princípio de economia, que exige para maior facilidade das trocas, se efetuem com a menor circulação de moeda que for possível.

Ressaltando outro aspecto, precisa é a ponderação de que “fundamenta-se a compensação no princípio da equidade ou da justiça, em virtude do qual não é razoável que o credor de uma dívida a exija de alguém a quem ele próprio deve”. (TROIANELLI, 1998, p. 39)

## 6 COMPENSAÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Acentua-se a controvérsia, em torno da compensação tributária, em face das limitações impostas pelo Estado, contrariando sua *ratio essendi*, ou seja, a praticidade e a economia de tempo, trabalho e dinheiro.

Além da previsão no art. 156, inciso II, como modalidade de extinção do crédito, o CTN dela também se ocupa no art. 170, nos seguintes termos:

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.

Por exigir expressa previsão legal esse dispositivo inviabilizou, até a edição da Lei 8.383/91, a compensação de créditos contra a Fazenda Pública.

Ocorre que, no próprio artigo 170 estão previstos os pressupostos indispensáveis de que o instituto necessita para sua operacionalização, a saber: reciprocidade de obrigações, liquidez e fungibilidade, sendo, inclusive, mais benevolente quanto ao requisito da exigibilidade, haja vista que admitiu a compensação com créditos vincendos do sujeito passivo.

Para Gabriel Lacerda Troianelli, o art. 170 do CTN, assim como o já revogado art. 1.017 do CC/1916, padeciam do mesmo vício de inconstitucionalidade. Sustenta aquele doutrinador:

É indiscutível a iniquidade decorrente da impossibilidade de o contribuinte compensar seus débitos tributários com as chamadas ‘dívidas fiscais’ da Fazenda, iniquidade esta geradora de situação anti-isonômica [...]. Padece, portanto, o artigo 1.017 do Código Civil de inconstitucionalidade, não só em face do desrespeito à isonomia como ante a ofensa, por obstar o direito do contribuinte ao pronto ressarcimento do indébito tributário, ao direito à propriedade e ao devido processo legal, bem como aos princípios da legalidade e moralidade. [...]

Deste modo, tal como ocorre quanto ao artigo 1.017 do Código Civil, é inconstitucional a vedação à compensação efetuada pelo contribuinte sem a expressa autorização de lei tributária contida no *caput* do artigo 170 do Código Tributário Nacional [...]. (1998, p. 43-44, 52, 68)

Diante de tais razões, segundo Troianelli (1998) são aplicáveis à compensação do indébito tributário as normas do Código Civil.

Frise-se, por guardar pertinência com o tema, que a Lei 6.830/80, em seu art. 16, parágrafo 3º, ao impedir a compensação **em matéria de embargos à execução fiscal**, *a contrario sensu*, já a admitia mesmo antes da edição da Lei 8.383/91.

Visto este direto e primeiro impedimento legal à liquidação do crédito tributário, pela impossibilidade de confronto com créditos do sujeito passivo, anote-se que a legislação exigida pelo art. 170 do CTN somente foi providenciada 25 anos após a sua vigência, com a edição da Lei 8.383/91, publicada em 31.12.1991, o que já revela o desinteresse do Estado na aplicação do instituto compensatório.

Não bastasse essa constatação, o art. 66 impôs alguns obstáculos ao contribuinte. Transcrevemos sua redação, alterada pela Lei 9.069/95, que não trouxe alteração substancial ao ponto que nos interessa:

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.

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

A leitura desse artigo, em cotejo com a redação do art. 170 do CTN, conduziu alguns ao reconhecimento de duas espécies de compensação, a depender da modalidade de lançamento necessário à constituição do crédito tributário. Uma com apoio no art. 170 do CTN e outra fundada no art. 66 da Lei 6.383/91. É o que se extrai dos seguintes excertos de artigos divulgados no *site* [www.iob.com.br](http://www.iob.com.br) (IOB Online Jurídico):

Realmente, a compensação autorizada pelo art. 66 da Lei 8.383/91 não é suficiente para extinguir o crédito tributário porque se faz em momento anterior à sua constituição. É ato do contribuinte, encartado no procedimento de lançamento, que somente se completa com a homologação, que é ato da autoridade administrativa [...]

A compensação que, nos termos do art. 156, II, do CTN, extingue o crédito, é aquela prevista no art. 170 do mesmo Código, coisa diversa, como já demonstrado, que pressupõe a existência do crédito tributário. (MACHADO, 1994, acessado em 17.11.2007)

Assim, quando o crédito tributário é constituído via lançamento por homologação, não se pode cogitar da compensação prevista no art. 170 do CTN, isto, reitera-se, por um único motivo: neste tipo de lançamento o crédito só se constitui após a verificação pela Administração do montante apurado e recolhido pelo contribuinte.

Tendo em vista esta peculiaridade do lançamento por homologação, [...] o legislador editou a Lei 8.383/91, tratando o seu art. 66 de compensação para tributos lançados por homologação [...]

Após a edição da norma supratranscrita, uma nova espécie de compensação passou a ser posta no ordenamento jurídico tributário [...]. (SILVA, 2001, acessado em 17.11.2007)

Não partilhamos, todavia, desse entendimento, porquanto não cabe à lei ordinária inovar em matéria de crédito tributário, inclusive quanto à sua forma de extinção. Uma vez que a compensação esteja prevista em lei complementar como meio de extinção do crédito, por expressa disposição constitucional (art. 146, III, b, CF/88), *in casu*, no CTN, o qual não distinguiu o crédito pela modalidade de lançamento para fins de compensação, não cabe à lei ordinária fazê-lo.

Nesse sentido, no ponto, são precisos os termos do Recurso Especial n. 132925/GO, assim ementado:

A SEGUIR, EXIGE QUE A LEI ORDINARIA AUTORIZA A COMPENSAÇÃO E FIXE GARANTIAS E O MODO DA MESMA SE PROCEDER. O ART. 66 DA LEI 8.383/1991, EM CONSEQUENCIA, E DERIVADO DO ART. 170, DO CTN. NÃO CRIOU UM NOVO TIPO DE COMPENSAÇÃO. SE O FIZESSE, NÃO SERIA ACOLHIDO PELO SISTEMA JURIDICO TRIBUTARIO, POR VIOLAR NORMA HIERARQUICAMENTE SUPERIOR (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1997, Primeira Turma, 1997, acessado em 30.11.2007)

Mesmo quem fecha os olhos para as “arbitrariedades” advindas da legislação ordinária, ao fundamento de que a compensação situa-se “nas fronteiras da legalidade cerrada” e, por isso, “o direito subjetivo do devedor, consagrado no ordenamento civil” não encontraria aplicação no Direito Tributário, reconhece que o art. 66 não possui autonomia compensatória, porquanto a “a instrumentalização das normas gerais tributárias é reservada à lei complementar” (CRUZ, 1995, p. 34-35), nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal.

Outro ponto controverso do art. 66, que se constituiu em óbice desprovido de fundamento razoável à realização efetiva do direito em análise, encontra-se no seu parágrafo 1º, ao limitar a compensação apenas entre créditos de mesma natureza.

Duas perguntas brotam dessa limitação: a) o que são tributos da mesma espécie para os efeitos do mencionado parágrafo 1º?; b) É razoável essa limitação?

Para tentar responder à primeira indagação, servimo-nos das explicações que seguem:

A regra inserta no § 1º do art. 66 da Lei 8.383/91 limitou a possibilidade de compensação entre tributos, contribuições e receitas da *mesma espécie*. Tem-se entendido que o dispositivo permite a compensação de imposto com imposto, taxa com taxa, contribuição social com contribuição social e assim por diante. (PASSOS, 2005, p. 696)

O art. 66 da Lei 8.333/91 comporta as seguintes observações. [...] a compensação só podia ser efetuada entre *tributos, contribuições e receitas da mesma espécie*, e esta cláusula devia ser entendida não no seu sentido tributário genérico mas segundo as normas de direito financeiro sobre discriminação por produto, e, assim, significava tributos que tivessem a mesma destinação orçamentária, para que no acerto de contas entre o sujeito passivo e o fisco não houvesse distorção na partilha das receitas tributárias. Isso porque se a lei admitisse, por exemplo, a compensação de contribuição social, cuja receita é destinada ao orçamento da seguridade social, com o imposto de renda, que entra no orçamento fiscal da União, esta seria prejudicada por não ter arrecadado o valor da contribuição social pago indevidamente, e não receberia o valor do imposto sobre a renda em razão da compensação. (ROSA JUNIOR, 2005, p. 649-650)

De fato, para se identificar tributos da mesma espécie, seria necessário conjugar dois fatores: a natureza específica de cada tributo, em função do seu fato gerador, e a sua destinação orçamentária. Frise-se que foi editada a Lei 9.250/1995 para esclarecer o assunto, a qual, em seu art. 39, fez menção a esses dois requisitos.

Por outro lado, com relação a esses aspectos, é crucial anotar que a natureza do tributo não pode levar em conta sua destinação legal, por expressa vedação do art. 4º, inciso II, do CTN. Sob esse ângulo, tem-se que “cabe ao Direito Financeiro a disciplina da atividade financeira do Estado no que toca à despesa pública, receita pública originária, orçamento público e crédito público” (ROSA JUNIOR, 2005, p. 143), e não ao Direito Tributário.

No que toca ao segundo questionamento, acrescentando aos fundamentos já expendidos, é de se observar que o art. 170 do CTN não faz qualquer limitação desse gênero, admitindo a compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo, desde que líquidos e certos.

Não bastassem as assertivas acima quanto à infundada restrição criada pela Lei 8.383/91, sucedeu que, com a edição da Lei 9.430/96, tal obstáculo fora removido. Outros, todavia, foram construídos.

Desta feita, a Lei 9.430/96 erigiu um critério de ordem subjetivo para limitar a compensação. Ela só poderá ocorrer entre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil), conforme *caput* do art. 74. Desse modo, qualquer outro crédito que o sujeito passivo tenha contra a Fazenda Pública,

ainda que líquido, certo e exigível, de natureza administrativa, por exemplo, junto a qualquer outro setor da Administração, não poderá ser oposto com vista à liquidação do seu débito tributário.

Ainda, mais um exemplo de extrema e desarrazoada discriminação, manifestamente violadora do princípio da igualdade, é aquele criado pela Lei 10.637/2002, que incluiu o inciso I, parágrafo 3º, no art. 74 da Lei 9.430/96, no qual dispôs que:

Art. 74. [...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

Ocorre que, inversamente, à Fazenda Pública foi assegurado essa prática, como se vê no art. 7º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei 2.287/86:

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.

Por outros termos, o Estado pode, legalmente, proceder à compensação, mas ao seu cidadão não é assegurado o mesmo direito. É assim porque está na lei.

Partindo dessa premissa, tudo que tem origem nesse ato normativo formal do Estado seria moral, razoável e isonomicamente aceitável. Desnecessário seria a existência de princípios.

Revela-se pertinente a ponderação segundo a qual “Infelizmente não estamos habituados a observar princípios jurídicos. Muito menos os princípios constitucionais. É comum dizer-se, por isto mesmo, que no Brasil uma portaria vale muito mais do que a Constituição”. (MACHADO, 2001, p. 12)

O fato é que o Estado, na sua função legislativa, tem feito exigências variadas, suprime umas, cria outras, o que denota a ausência de razões plausíveis para o seu estabelecimento, e, de forma oblíqua, torna impraticável o exercício da compensação.

## **7 ESTADO: TITULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E ESTADO: SUJEITO DE OBRIGAÇÕES**

A competência tributária decorre da própria soberania do Estado, entendida como o poder acima do qual não há nenhum outro. No exercício desse poder o Estado impõe a terceiros a obrigação de lhe pagar tributos, independentemente da vontade do sujeito alcançado. Ao indivíduo não é oferecida a opção de escolher entre se sujeitar ou não se sujeitar. É certo, porém, como já fora observado, que essa relação não é simplesmente de poder, porque também encontra limites.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2001, p. 419), o legislador “ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos”. Em seguida, ele pormenoriza quais sejam esses limites:

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária [...].

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais [...], que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação.

Por outro lado, há situações em que o Estado atua como ente dotado de personalidade jurídica, de modo que adquire direitos e contrai obrigações por expressa manifestação de sua vontade em contratos bilaterais. José dos Santos Carvalho Filho (2004) os denomina contratos da Administração, os quais podem ser de duas espécies: contratos privados da Administração, regulados pelo Direito Civil e pelo Direito Comercial, os quais não conferem nenhuma vantagem especial à Administração, e contratos administrativos, tendo como nota distintiva o regime jurídico, sob a regência do direito público.

No que se refere ao indébito tributário, crédito que o contribuinte tem contra o Estado, não se pode considerá-lo como algo que decorra do poder de império do Estado, tampouco de sua manifestação de vontade como sujeito personificado do direito.

Ora, se o indébito não nasce da lei nem da vontade das partes em razão de um negócio, não se pode negar que se trata de uma prestação de fato, como alhures consignamos, que se origina de um erro de fato ou de direito, à luz do disposto no art. 165 do CTN.

O que se pretende demonstrar é que não existe razão plausível para o Estado criar dificuldades ao contribuinte para o exercício do seu direito de compensar créditos que tenha contra o Estado.

Como bem observa Hugo de Brito Machado (2007, p. 236)

As restrições que o legislador insiste em fazer talvez tenham o propósito de proteger o Fisco contra práticas fraudulentas. Entretanto, mesmo assim não se justificam. As fraudes devem ser combatidas com a aplicação das sanções, inclusive penais, cabíveis em cada caso concreto. Não podem servir de pretexto para restrições ao exercício regular dos direitos do contribuinte.

Todas as “cauteladas” que o Estado tem adotado relativamente à compensação, nos pontos que se evidenciaram, carecem de sólido fundamento.

Não se pode dizer, por exemplo, que um valor recolhido indevidamente a título de tributo não goze de liquidez. Gabriel Lacerda Troianelli (1998, p. 63) aduz que:

Quando a Fazenda alega ser devido o tributo que o contribuinte, que o entende indevido, pretende ver compensado, não é afetada a liquidez do documento de arrecadação que representa o crédito do contribuinte, mas sim o próprio crédito do contribuinte, caso vitoriosa a alegação fazendária. Não se pode confundir, como muitos fazem, inexistência do crédito do contribuinte por ter sido devido o tributo com a liquidez do documento representativo desse crédito”. (p. 63)

Nessa mesma linha, asseverou José Wilson Ferreira Sobrinho (2001, p. 112, grifo nosso):

O requisito da certeza e da liquidez do débito a ser compensado, aliás, tem inviabilizado a obtenção desta compensação através de mandado de segurança. Diz-se que o mandado de segurança, somente em casos especialíssimos, seria capaz de proporcionar a compensação em razão da exigência de prova pré-constituída.

Confunde-se, ao que parece, o direito à compensação com o ângulo contábil da compensação, embora sejam coisas distintas [...].

Tais assertos encontram uma forte razão. O maior entrave que se levanta em desfavor da compensação é a liquidez do crédito. Ocorre que essa liquidez advém do próprio documento comprobatório do indevido recolhimento alegado pelo contribuinte. Sendo de fato indevido, é livre de dúvida a liquidez do crédito. Entretanto, se devido, não há que se falar em crédito.

Como prevê o parágrafo 2º do art. 74 da Lei 9.430/96, a compensação extingue o crédito sob condição resolutória. Isso significa que, diante da compensação realizada pelo contribuinte, o Estado não se terá por lesado, porquanto “a Fazenda disporá, tanto nos tributos autoliquidáveis quanto nos lançados, de cinco anos para agir caso verifique alguma irregularidade: na primeira



hipótese, por meio do lançamento; na segunda por meio de execução fiscal” (TROIANELLI, 1998, p. 80)

## 8 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO ISONÔMICO – ISONOMIA FORMAL E MATERIAL

O princípio da igualdade será focalizado como princípio constitucional geral, consagrado no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, e não sob a ótica exclusivista de princípio jurídico da tributação, inserido no texto constitucional, art. 150, inciso II, na seção que cuida das limitações ao poder de tributar.

No campo circunscrito do Direito Tributário, comungamos da opinião de Hugo de Brito Machado de que o princípio da capacidade contributiva atende ao critério de justiça que o princípio isonômico reclama. Ele sustenta que:

Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a *capacidade contributiva*. (2001, p. 61-62, grifo do autor)

O tratamento inquirido aqui não é o que o Estado, no seu *jus imperii*, dispensa aos contribuintes, mas aquele que o legislador confere ao ente público e ao particular enquanto sujeitos de obrigações recíprocas. Se há, ou não, discriminação, e, em havendo, se é razoável o fator diferencial adotado. Em outras palavras, se houve respeito ao princípio da igualdade.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (1993, p.13), o conhecimento desse princípio pode ser obtido pela seguinte indagação: “Quando é vedado à lei estabelecer discriminações? Ou seja: quais os limites que adversam este exercício normal, inerente à função legal de discriminar?”

O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, que dá abertura ao título dos direitos e garantias fundamentais, inicia-se com a retumbante afirmação: “Todos são iguais perante a lei”.

Não se discute mais quem sejam os destinatários desse imperativo constitucional. É princípio a ser observado tanto pelo aplicador do direito como pelo legislador. Apenas as distinções feitas na própria lei devem ser tomadas em consideração pelo aplicador. A questão é: a lei faz discriminações, evidenciando a existência de iguais e desiguais, mas qual é o critério determinante para tal distinção?

O que se tem por trás dessa indagação é o anseio pela adoção de um critério “justo”. A resposta não se obterá pela identificação de fatores apenas objetivos.

Como anteviu Paulo de Barros Carvalho, o termo princípio pode ter quatro relações semânticas. Distinguindo-se como valor, trás consigo uma forte carga axiológica, diferentemente de sua significação como critério objetivo. Como “valor” apresenta traços que o assinalam, dentre os quais:

[...] a *bipolaridade* (a), apenas possível entre os objetos ideais, que é marca obrigatória nos valores. Onde houver um valor, haverá como contraponto o desvalor, de tal modo que os valores positivos e negativos implicar-se-ão mutuamente, daí a *implicação* (b), recíproca. A terceira nota é a necessidade de sentido ou *referibilidade* (c), querendo significar que o valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido. (2002, p. 141-142, grifo do autor)

É assim que se apresenta o princípio da igualdade, de difícil delineamento pela inegável marca valorativa que carrega.

Anotada essa primeira dificuldade, outra se apresenta. Examinando o problema da linguagem do legislador, pontifica Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 4-5):

Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. [...]  
Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecniais, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam.

Feitas essas primeiras colocações, é possível dimensionar a grande e real possibilidade de que as normas postas pelo Estado estejam em contraste com os princípios orientadores que emanam da Constituição, e por ela também positivados.

Voltando-nos agora ao tema deste trabalho, o ponto a ser inquirido, à luz da exposição até aqui desenvolvida, diz respeito à razoabilidade das exigências impostas ao contribuinte, em manifesto benefício do Estado.

Observada apenas sob a ótica da isonomia formal, nenhuma violação a este princípio se apresenta, porquanto a lei preenche os requisitos de generalidade e abstração ao dispensar igual tratamento aos contribuintes.

Ocorre que, o ponto central não se cinge à discriminação que a lei tenha feito entre esse ou aquele contribuinte, mas entre o Estado, ocupante do pólo passivo de uma obrigação, e o sujeito titular de um crédito contra a Fazenda Pública.

Ora, na defesa de um interesse público, é razoável erigir o próprio Estado, pela nota característica de que a ele incumbe a defesa desse interesse e, por conseguinte, a realização do bem comum, como critério de distinção.

Na lição de Celso Antônio Bandeira de Melo (1993, p. 37, grifo nosso):

O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fato erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele.

Não se pode olvidar que os valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de tributo não tem natureza tributária. Assim, a obrigação de restituir refoge ao campo da obrigação tributária. Não se justifica, por isso, privilégios em favor do Fisco, com limitações ou exigências restritivas à compensação de créditos recíprocos, presentes os requisitos próprios do instituto.

Ademais, a compensação é um instituto que pertence originariamente ao campo do direito privado e, a teor do art. 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar sua definição, conteúdo e alcance.

Portanto, como não se trata de uma receita legalmente auferida pelo Estado, porquanto não decorreu de seu *jus imperii*, ou de uma relação pertinente à sua manifestação de vontade na prática de qualquer ato da Administração, não há “justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada”. (MELLO, 1993, p. 38)

Em conseqüência, tem-se que o discrimen, manifestamente evidenciado, adversa à isonomia entalhada na Constituição da República.

## **9 ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO ESTADO**

O Código Civil vigente, em seu art. 876, agasalha o princípio geral de direito, segundo o qual “Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”. Nele encontramos norma ética que veda o enriquecimento sem causa.

Ainda, dispõe o art. 884 do Código Civil de 2002: “Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

Em arremate aos comentários sobre os princípios que estão abrigados nesses artigos, ou seja, a equidade e a proibição ao enriquecimento sem causa,

concluiu Hugo Barroso Uelze (2004, p. 160) que “inexiste dúvida de que o indébito pode – na verdade, deve [...] ser ressarcido mediante compensação, aliás, como se depreende também do cânone da boa-fé, marco diferencial entre o individualismo do Código de 1916 e a *eticidade* preconizada pelo Código Civil de 2002”.

Como vimos, as entradas do Estado sempre se estribam na licitude da receita, sejam elas originárias ou derivadas. Contudo, em se tratando de pagamento sem causa, não pode o ente estatal retê-las, a que pretexto for.

Embaraçar o legítimo exercício do contribuinte por meio de mecanismos legais, que opta por utilizar os créditos que tenha contra a Fazenda Pública para liquidar seus débitos tributários, além de configurar violação a princípios constitucionais, e muito especialmente ao isonômico tratamento, pelas razões expostas, é também aplicar o que José Wilson Ferreira Sobrinho (2001, p. 109) denomina de “teoria do custo-benefício às avessas”, ou ainda, como observa Gabriel Lacerda Troianelli (1998), da chamada “inconstitucionalidade útil”, marcada pela edição de normas sabidamente inconstitucionais, em face do reduzido número de insatisfeitos que contra ela se insurgirão, vislumbrando, quem sabe, um aumento do fluxo financeiro, ou mesmo, como despretenciosamente observou Luciano Amaro (1999, p. 407) ter “por um período maior de tempo, a posse (sem causa legal) de recursos que pertencem ao *solvens*”.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A premissa da qual partimos restou corroborada.

Demonstrado que o indébito não tem natureza tributária, mas sim de uma prestação de fato, ou seja, de um pagamento sem causa, as restrições que o Estado tem imposto à sua utilização para liquidar dívidas tributárias, uma vez que estejam preenchidos os requisitos próprios da compensação, a saber: reciprocidade de créditos, liquidez, exigibilidade e fungibilidade, revelam-se adversas ao princípio da isonomia.

Com o indébito, cria-se para o Estado uma obrigação pública, com o correspondente direito público subjetivo do contribuinte de utilizar o referido crédito na compensação de dívidas que tenha junto à Fazenda, se optar por essa modalidade de extinção de crédito tributário.

Constatou-se que, de fato, alguns empecilhos têm sido erguidos pelas sucessivas leis editadas para disciplinar a matéria.

Entretanto, o favorecimento legal do Estado não encontra um critério racionalmente adequado que o justifique, de modo a caracterizar um tratamento distintivo desarrazoado.

O Estado, na verdade, figura como sujeito passivo de uma relação que nasceu de um ingresso financeiro indevido no erário. Tal crédito não se afigura como receita, mas como um ingresso de caixa sem base legal, o qual não pode ser retido, a que pretexto for, sob pena de violar o princípio ético previsto no art. 876 do CC/2002, que orienta a devolver o que se recebeu indevidamente.

Portanto, é manifesta a violação ao princípio da isonomia no tratamento dispensado à compensação na legislação tributária.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1993.

BRASIL. Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2007.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 27 nov.2007.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 nov.2007.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 28 nov.2007.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 29 de setembro de 1980. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)>. Acesso em: 30 nov.2007.

BRASIL. Lei nº 9.250,26 de dezembro 1995. Disponível em :  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/QUADRO/1995.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1995.htm)>. Acesso em: 28 nov.2007.

BRASIL. Lei 9.430, 27 de dezembro de 1996. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 28 nov.2007.

BRASIL. Decreto-Lei 2.287, de 23 de julho de 1986. Disponível em:  
<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2287.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2287.htm)>. Acesso em: 26 nov.2007.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial 132925/GO. Primeira turma. Relator Ministro José Delgado. Data do julgamento 23.10.1997. DJ 15.12.1997, p. 66262. Disponível em:<<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=compensa%E7%E3o+lan%E7amento+homologa%E7%E3o+lei+8.383&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=9>>. Acesso em: 28 nov. 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.14 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. A compensação em matéria tributária. **Revista do Tribunal Federal: 1ª Região**, Brasília, v. 7, n. 3, p. 33-36, jul./set. de 1995.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**. 4. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. A compensação tributária e o mandado de segurança. **IOB** [S.l.], out. 1994. Disponível em: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Acesso em: 17 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PASSOS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SILVA, Eric M. de Castro. **Compensação tributária: Espécies e análise crítica frente às súmulas nºs 212 do superior tribunal de justiça.** IOB [S.l.], fev. 2001. Disponível em: <<http://www.iobonlinejuridico.com.br>>. Acesso em: 17 nov. 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Direito tributário: temas pontuais.** Rio de Janeiro: Forense, 2001.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do indébito tributário.** São Paulo: Dialética, 1998.

UELZE, Hugo Barroso. **Compensação tributária: uma proposta de conceituação à luz das “categorias gerais de direito” e de novo Código Civil.** **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ed. RT, São Paulo, ano 12, n. 57, p. 146-181, jul./ago. de 2004.