

a) Súmula nº 125: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à do Imposto de Renda.”

b) Súmula nº 136: “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.”

Concluo, pois, que o adicional por horas pagas a empregados de empresas privadas regidos pela CLT *não tem natureza salarial*; tem natureza apenas indenizatória.

2) A norma tributária não pode alterar conceitos próprios de direito privado ou ramos correlatos.

Os pais do atual Sistema Tributário Brasileiro (Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Tito Rezende, Aliomar Baleeiro e outros), ou seja, aqueles que conformaram o anteprojeto do Código Tributário Nacional e a EC nº 18/65, claramente, no Capítulo da interpretação do Sistema Tributário (arts. 107 a 112), introduziram os umbilicalmente ligados arts. 109 e 110 para evitar que o Direito Tributário pudesse, em face das crônicas necessidades e deficiências dos orçamentos públicos, distorcer todo o ordenamento e os já comentados ramos do Direito pátrio, na busca de crescente arrecadação.

Por isto, o legislador determinou que os efeitos podem ser definidos pela legislação tributária, mas não o perfil dos institutos, princípios e normas que regem todos os diversos ramos do direito privado ou a eles relacionados.

Assim, não tem, o legislador ordinário, forças para determinar que o comodato se transforme em locação, para poder sobre “presumível” rendimento de locação fazer incidir o imposto sobre a renda. Pode sim, sobre os rendimentos da locação determinar as alíquotas, mas não pode criar um rendimento presumível sobre o *comodato*, considerando-o análogo à locação.

No caso concreto, nitidamente não pode o legislador tributário considerar que é salário uma indenização, desconsiderando a sua natureza, para efeitos de cobrar imposto sobre a renda e contribuição previdenciária.

3) Como terceira conclusão, o art. 195, inc. I, não se aplica às horas extras. O dispositivo constitucional cuida, de maneira clara, de remuneração do trabalho a qualquer título e salários, *mas não cuida de indenizações, de compensações*.

É de se lembrar que a própria palavra *indenização* deixa nítido tratar-se de um pagamento para compensar a perda de um bem, que, no caso, pode variar, como de tempo para dedicar-se ao filho (auxílio-creche) ou de lazer ou descanso (adicional de horas extras).

O constituinte não colocou, entre as hipóteses de imposição, aquela referente às indenizações, restringindo aos salários e à remuneração do *trabalho*, qualquer que seja sua forma.

4) Por consequência, nos termos da conclusão anterior e das considerações iniciais, a contribuição previdenciária patronal não pode incidir senão sobre as hipóteses de imposição previstas no inc. I, do art. 195, da lei suprema, e, entre elas, não estão as indenizações.

“Restituição”, “Repetição de Indébito”, “Ressarcimento”, “Compensação” e “Creditamento” - Teoria Geral e Aplicação às Contribuições Cofins e PIS/Pasep

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

A restituição de indébito tributário é assunto dos mais relevantes, tanto para os contribuintes em geral quanto para a Fazenda Pública, e a importância do aprofundamento de seu estudo tem se revelado atualíssima, especialmente em virtude das constantes e profusas alterações legislativas ocorridas em tempos recentes.

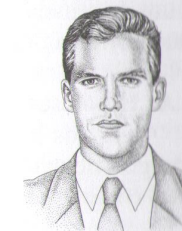
Muitas dessas mudanças no regime da restituição de indébito geraram restrições aos direitos dos contribuintes, multiplicando as discussões administrativas e judiciais sobre o tema e, conseqüentemente, exigindo novas orientações por parte da doutrina e da jurisprudência. Entretanto, temos percebido que *grassam* preocupantes desentendimentos, tanto entre estudiosos quanto entre magistrados, acerca da natureza e dos regimes dos institutos jurídicos relacionados com a restituição de indébito, o que vêm gerando incessantes dúvidas e equívocos.

Cremos que tais problemas podem ser minorados ou até mesmo evitados com a uniformização da linguagem jurídica e a devida compreensão dos diferentes institutos e seus respectivos efeitos. O presente estudo tem por finalidade auxiliar na solução dessa problemática, por meio de uma exposição sistematizada da figura da “restituição de indébito tributário” e de outros institutos com ela relacionados.

Com o intuito de uma abordagem mais profunda e pragmática, a todo o tempo estaremos exemplificando a aplicação dessas figuras sob a ótica da legislação federal que rege dois tributos muito comuns: as contribuições Cofins e PIS/Pasep.

2. Fundamentos Constitucionais da Restituição de Valores indevidamente Pagos a Título de Tributo

Ninguém é obrigado a pagar tributo senão em virtude de lei (art. 150, I, da Constituição), preceito este que se irradia no sistema tributário como reflexo do magno princípio da legalidade geral, previsto no art. 5º, II, da Constituição Fe-



Rodrigo Caramori Petry

é Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito de Curitiba - FDC, Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba.

deral de 1988. Em nosso sistema legal, já é truismo afirmar que a relação jurídica obrigacional tributária só pode surgir de um fato previsto necessariamente em lei, editada formal e materialmente em obediência estrita às normas limitadoras do poder de tributar.

Como decorrência dessa premissa, havendo recolhimento indevido de valores a título de tributo, em virtude de erro na interpretação da legislação tributária ou erro na interpretação do fato efetivamente ocorrido, deverão ser restituídas tais quantias. Para tanto, não importa se o erro é atribuível ao sujeito passivo, ao efetuar espontaneamente o pagamento indevido, ou à Administração Fazendária, ao realizar o lançamento e a cobrança.

Da mesma forma, em não havendo legitimidade na própria lei que institui ou majora um tributo, seja pelo fato de que as normas tributárias envolvidas são reconhecidamente ilegais em face da legislação superior (vício de ilegalidade), seja porque a lei tributária em questão é reconhecidamente inconstitucional (vício de inconstitucionalidade), os valores recolhidos indevidamente devem ser restituídos ao sujeito passivo.

O direito à restituição de tributos pagos indevidamente deriva não somente do princípio da legalidade tributária (art. 150, I), mas encontra também amparo direto em uma vasta plêiade de outros princípios e direitos fundamentais dispostos na Constituição: i) vedação a tributo com efeito de confisco (art. 150, IV)¹; ii) moralidade (art. 37, *caput*)²; iii) responsabilidade do Estado (art. 37, parágrafo 6º)³; iv) direito de propriedade (art. 5º, XXII)⁴; v) direito ao devido processo legal (art. 5º, LIV)⁵.

Atualmente existe inclusive norma constitucional específica tratando de uma das hipóteses de restituição de indébito, qual seja, a disposta no parágrafo 7º do art. 150, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/1993. Essa norma aponta claramente um dos fundamentos do direito à restituição do valor pago a título de tributo: a não-ocorrência do fato gerador⁶.

3. As Hipóteses que autorizam a Restituição de Indébito Tributário no CTN

Além dos fundamentos constitucionais antes apontados para a restituição, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar de normas gerais em matéria tributária (vide art. 146,

¹ “Art. 150. (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, (...) moralidade (...).”

³ “Art. 37. (...) § 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

⁴ “Art. 5º (...) XXII - é garantido o direito de propriedade.”

⁵ “Art. 5º (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

⁶ “Art. 150. (...) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” (grifo nosso)

III, “b”)⁷, prescreve as normas aplicáveis à restituição de indébito tributário, nos arts. 165, 166, 167, 168 e 169.

Em seu art. 165, o CTN prevê as hipóteses básicas pelas quais se pode fundamentar um pedido de restituição de indébito tributário, seja em dinheiro/moeda ou seja mediante compensação; e seja na via administrativa ou seja na via judicial, *in verbis*:

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

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação [identificação] do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” (explicitamos entre colchetes)

Ou seja, o sujeito passivo que pagar tributo indevidamente, independentemente de, ao efetuar o pagamento, protestar pela irregularidade da cobrança, pode obter a restituição do valor respectivo. Alerta-se ainda que outras formas extintivas do crédito tributário, como por exemplo, a compensação ou a conversão do depósito em renda, podem gerar recolhimentos indevidos, também passíveis de restituição⁸.

4. “Restituição”, “Repetição de Indébito”, “Ressarcimento”, “Compensação” e “Creditamento” - Terminologia Adequada e Distinções

4.1. “Restituição”

Por “restituição” aqui se deve entender a devolução, na via administrativa ou na judicial, de valores pagos a título de tributo e, eventualmente, de valores pagos a título de multa e/ou juros aplicados em caso de mora do sujeito passivo. Tomando uma visão ampla do fenômeno tributário, constatamos que a expressão “restituição” pode se referir a duas situações distintas:

i) a “restituição de indébito” tributário: situação em que a restituição serve à devolução de quantias pagas indevidamente pelo sujeito passivo;

ii) a “restituição pura e simples” do tributo: situação em que o recolhimento dos valores foi devido, mas a legislação determina sua restituição, para servir como incentivo fiscal (v.g., “drawback restituição” previsto no Decreto-Lei nº 37/1966)⁹ ou até mesmo como decorrência do próprio regime jurídico do tri-

⁷ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

⁸ No mesmo sentido é o alerta de Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 421.

⁹ Veja-se o disposto no art. 78, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, em que se prevê o incentivo fiscal à exportação chamado “drawback restituição”, *in verbis*: “Art. 78. Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento: I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.”

buto, como é o caso da restituição dos valores cobrados a título de empréstimo compulsório¹⁰.

Aprofundando agora nosso estudo apenas sobre a figura da restituição fundada no indébito tributário, observamos que o pedido de restituição pode ser realizado pelo sujeito passivo de forma administrativa, ou seja, perante a Administração Fazendária; ou de forma contenciosa, perante o Poder Judiciário, nos casos em que o pedido na esfera administrativa restar infrutífero¹¹.

A restituição de pagamentos indevidos a título de tributo ou de seus “acréscimos” (multa e juros) encontra fundamento direto na Constituição de 1988, como já vimos, e é também prevista com normas gerais, constantes no Código Tributário Nacional, entre seus arts. 165 e 169.

Atualmente a operacionalização da restituição de indébito em matéria de tributos federais se encontra regulamentada fundamentalmente com base nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996 (e alterações posteriores)¹² e em instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Para permitir melhor compreensão do assunto, vamos mostrar abaixo um quadro geral dos regimes jurídicos e dos aspectos de possíveis questionamentos que podem circundar a recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo e ou seus “acréscimos” (multa e juros) de forma genérica.

Nosso objetivo é apenas adiantar aqui uma pequena sistematização dos regimes jurídicos da restituição de indébito tributário, compreendendo a devida distinção entre a “restituição em moeda” e a “restituição por meio de compensação”, e ao mesmo tempo apontar as possíveis variáveis de fato, que dependem da intenção de cada contribuinte assim como das dificuldades a serem vencidas para obtenção da restituição.

Esse panorama geral auxiliará o leitor na compreensão dos possíveis reflexos dos institutos mencionados, mas deve ser confrontado com a legislação federal, estadual ou municipal vigente e sua regulamentação, especialmente com vistas ao estudo do regime apropriado para a restituição de créditos de tributos devidos a cada um dos entes políticos (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Evidentemente, o quadro que exporemos aqui não esgota todas as possibilidades e questionamentos em matéria de restituição de indébito tributário, mas pode se mostrar de grande utilidade na avaliação e classificação básica das espécies de conflitos abordados pela jurisprudência de nossos tribunais. Vejamos abaixo:

¹⁰ Vide arts. 148 da Constituição e 15 do CTN.

¹¹ Alertamos que nada impede que o pedido de restituição de indébito possa ser feito pelo sujeito passivo diretamente na esfera judicial nos casos em que a configuração dos fatos demonstre que o pedido administrativo não será procedente. Haverá inequívoca aplicação do postulado da inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/1988): “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Assim sendo, o pedido feito na via judicial pode ser originado de duas situações, basicamente: i) pedido administrativo julgado improcedente; ii) mesmo na ausência de pedido administrativo anterior, nos casos em que possa comprovadamente haver discordância da Fazenda Pública em relação à legitimidade do crédito a restituir.

¹² Especialmente em face das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004.

"A Restituição de Indébito Tributário": Visão Geral			
Quanto à forma	Quanto à origem da titularidade do crédito	Quanto à via operacional	Variáveis mais comuns
Restituição mediante devolução em Moeda	1) Restituição de créditos próprios do sujeito passivo	i) Administrativa (sujeito passivo pede administrativamente)	—
		ii) Judicial (pedido por meio da ação de “repetição de indébito”)	- discussão quanto ao reconhecimento do crédito; - discussão quanto à forma da restituição (aplicação de juros, correção etc.).
	2) Restituição de créditos de terceiros (adquiridos por cessão)	i) Administrativa (sujeito passivo pede administrativamente)	—
		ii) Judicial (pedido por meio da ação de “repetição de indébito”)	- discussão quanto à cessão do crédito; - discussão quanto à substituição processual para execução.
Restituição mediante compensação	3) Compensação de créditos próprios do sujeito passivo	i) Administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)	—
		ii) Judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)	- discussão quanto ao reconhecimento do crédito; - discussão quanto à forma da compensação.
	4) Compensação de créditos de terceiros (adquiridos por cessão)	i) Administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)	—
		ii) Judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)	- discussão quanto à cessão do crédito; - discussão quanto à substituição processual para execução.

4.2. “Repetição de indébito”

Embora a expressão “repetição de indébito” seja comumente utilizada como sinônimo de “restituição de indébito” (na via administrativa ou judicial), preferimos utilizá-la para os casos em que o sujeito passivo requer a restituição de indébito tributário na via judicial. Nossa escolha é calcada na origem etimológica da palavra “repetição”, que Antônio Carlos de Martins Mello já teve oportunidade de investigar e revelou ser derivada de palavras latinas significantes de “tornar a pedir”, ou seja, “pedir novamente”¹³.

¹³ “O proparoxítono latino *repetere* (3ª conjugação), cujas *formae principales* são *repeto, is* (proparoxítonos), *ivi, itum* (paroxítonos) foi usado por Cícero (e outros clássicos também) no sentido de *tornar a pedir, tornar a buscar*, como em *repetere sua* para significar *buscar o que é seu*, já aparentemente revelando a dificuldade de quem o fizesse. Vem de *petere*, pedir, procurar. Daí, repetir o indébito.” (Antônio Carlos de Martins Mello, “O Indébito Tributário e sua Recuperação”. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. Coordenação Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 1999, p. 33)

A expressão “repetição” coloca em evidência que o sujeito está a “pedir de novo”, ou repetir pedido anterior, e acreditamos assim mais adequada para traduzir as dificuldades enfrentadas por aquele que se vê obrigado a recorrer ao Poder Judiciário para “pedir novamente” a restituição do indébito, quando frustrado seu pedido na via administrativa.

4.3. “Ressarcimento”

Em questões práticas, afetas à atividade tributária e até mesmo em textos de doutrina e jurisprudência, é relativamente comum vermos manifestações tratando as figuras da “restituição” e do “ressarcimento” como sinônimos. Porém, faremos aqui uma distinção entre essas duas figuras, pois de fato se referem a situações diversas, como explicitado pela própria legislação tributária sobre o tema.

Observe-se primeiramente que as normas gerais do CTN contidas em seus arts. 165 a 169, ao tratarem da devolução de quantias indevidamente pagas a título de tributo, não se referem em nenhum momento a “ressarcimento”, utilizando-se apenas da expressão “restituição”.

Ao mesmo tempo, vemos que a legislação tributária ordinária, historicamente, cuida de distinguir as figuras da “restituição” e do “ressarcimento”, sempre se referindo a “restituição” quando trata da recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo¹⁴.

No “ressarcimento de crédito tributário”, à semelhança da “restituição de indébito”, o sujeito passivo pode receber, em moeda ou por meio de compensação, a liquidação de um direito de crédito contra a Fazenda Pública. Porém, no “ressarcimento”, a origem do crédito a ser ressarcido, assim como o procedimento de sua liquidação, não se relacionam com a devolução de valores indevidamente pagos a título de tributo.

Por sua vez, a devolução de indébito tributário é sempre realizada por meio da figura da “restituição” e nunca do “ressarcimento”.

Reforçando nosso raciocínio, observe-se que o crédito envolvido na restituição de indébito é originado pelo recolhimento indevido ou a maior de valores a título de tributo e/ou multa e juros correspondentes. Já o crédito envolvido no mecanismo de ressarcimento é atribuído por lei, não se originando do recolhimento indevido de tributo, e sim de outras causas. Assim, concluímos que o “ressarcimento” não pode ser confundido com a “restituição” de indébito. Ambas as figuras possuem origens, procedimentos e objetivos claramente distintos.

Quanto aos objetivos a serem atingidos pelo “ressarcimento”, os mesmos variam, seja o ressarcimento realizado por meio de liquidação em moeda ou por meio de compensação.

¹⁴ Nesse sentido, observe-se que todos os principais diplomas legais e infralegais que dispõem sobre o tema, diferem claramente as hipóteses e os procedimentos de restituição de indébito, de ressarcimento de créditos e de compensação: Decreto-Lei nº 2.287/1986; Lei nº 9.430/1996; Decreto nº 2.138/1997; IN nº 21/1997; IN nº 28/2001; Lei nº 10.522/2002; Lei nº 10.637/2002; IN nº 203/2002; IN nº 210/2002; IN nº 226/2002; IN nº 291/2003; IN nº 320/2003 e suas alterações; IN nº 379/2003; Lei nº 10.833/2003; IN nº 460/2004; Lei nº 11.051/2004; Lei nº 11.116/2005; IN nº 563/2005; Lei nº 11.196/2005; IN nº 600/2005.

Em regra, os mecanismos de ressarcimento mais comuns são:

- i) *ressarcimento de créditos não cumulativos*: necessário para efetivar ajustes no mecanismo da não-cumulatividade (aplicada ao IPI, ao ICMS, e mais recentemente, também às contribuições Cofins e PIS/Pasep)¹⁵;
- ii) *ressarcimento de créditos a título de incentivo fiscal*: criado em condições legais específicas, como no caso do mecanismo de ressarcimento do ônus econômico das contribuições Cofins e PIS/Pasep na atividade de empresas produtoras-exportadoras, instituído nas Leis nºs 9.363/1996 e 10.276/2001¹⁶ (também chamado de “crédito presumido de IPI como ressarcimento da Cofins e da PIS/Pasep”)¹⁷.

Assim sendo, concluindo que o “ressarcimento” é um mecanismo jurídico-tributário diferenciado, voltado para outras finalidades que não a recuperação de tributos pagos indevidamente, não vemos razão para nos aprofundarmos mais em seu estudo no presente artigo.

4.4. “Compensação”

Primeiramente, temos que a figura da “compensação”, ilustrada em um conceito genérico, nada mais é do que o encontro de contas entre um direito de crédito e

¹⁵ Como exemplo de previsão legal para o ressarcimento de créditos não cumulativos das contribuições Cofins e PIS/Pasep, acumulados em virtude de entradas com créditos, porém seguidas de saídas sem incidência das contribuições, vejamos as disposições do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, *in verbis*: “Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de: I - *compensação [ressarcimento por meio de compensação]* com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - *pedido de ressarcimento em dinheiro*, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.” (grifos nossos, explicitação entre colchetes)

¹⁶ Lembramos que a Lei nº 9.363/1996 foi derivada de reedições e conversão em lei da MP nº 674, de 25 de outubro de 1994. Essa MP previu o ressarcimento como mecanismo adicional de incentivo à exportação em matéria de contribuições PIS/Pasep e Cofins, para *beneficiar empresas produtoras e exportadoras de produtos nacionais*.

O mecanismo criado originalmente na redação da MP nº 674 previa a possibilidade da empresa produtora-exportadora calcular crédito fiscal, no valor de 2,65% sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos no mercado interno pelo exportador e utilizados no processo produtivo para exportação. O citado crédito fiscal era ressarcido à empresa produtora exportadora em dinheiro, e desde que atendidos os requisitos descritos na citada MP.

Após sucessivas reedições, o texto original da MP nº 674/1994 ganhou uma grande reformulação quando de sua edição nº 948, de 23 de março de 1995. A partir dessa edição, o mecanismo de crédito fiscal, que antes era calculado em 2,65% sobre as aquisições e ressarcido em dinheiro, mudou completamente. A partir da MP nº 948/1995 passou a ser calculado como um *crédito presumido correspondente ao montante de 5,37% sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pela empresa produtora-exportadora, para desconto do valor devido pela mesma empresa, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*. Após sucessivas reedições, a citada MP foi finalmente convertida na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Posteriormente, a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001 (conversão da MP nº 2.202, de 28 de junho de 2001), veio a ampliar a forma de cálculo do crédito presumido aqui exposto e seu ressarcimento, como alternativa à fórmula de cálculo do crédito presumido de IPI fixada na Lei nº 9.363/1996.

¹⁷ Outra hipótese de ressarcimento do ônus econômico das contribuições Cofins e PIS/Pasep foi instituída pela Medida Provisória nº 1.532, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997), e aplicável às indústrias montadoras e fabricantes de automóveis.

um respectivo débito, que se abatem mutuamente na medida de seus valores. A compensação pode ser integral ou parcial. Sendo integral, a compensação gera como resultado a anulação dos valores do crédito e do débito objetos do encontro de contas.

É a compensação, primeiramente, um instituto cunhado no Direito Civil. Seu regime geral é encontrado nos arts. 368 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que define:

“Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.”¹⁸

Quanto à expressão “compensação” em Direito Tributário, pode ser vista como plurissignificativa, no sentido em que pode ser aplicada a diversas situações, a depender da natureza jurídica do crédito e do débito que estiverem envolvidos na compensação.

O instituto da compensação tributária encontra previsão nos arts. 156¹⁹ e 170²⁰ do Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário, mas tais previsões legais não representam a integralidade do regime jurídico do instituto da compensação em matéria tributária, pois sendo a compensação uma forma de restituição de indébito alternativa à restituição de indébito em moeda, deve atender também às normas gerais prescritas nos arts. 165 a 169 do CTN, além das normas ordinárias sobre a matéria.

Por tal motivo, e seguindo o espírito de sistematização que permeia o presente estudo, nos vemos na contingência de realizar um verdadeiro exercício de “taxionomia” das espécies de compensação e seus desdobramentos práticos/operacionais, à semelhança do que fizemos em subitem anterior, em que tratamos de ilustrar as situações e questionamentos que podem cercar a “restituição de indébito” na aplicação prática, sempre com vistas à identificação do regime jurídico apropriado, ainda que *in abstracto*.

Iniciando nossa visão geral acerca do instituto da “compensação” em matéria tributária, observamos primeiramente que, apesar de exigir a presença concomitante de um credor e de um devedor, a compensação pode ser estudada sob a ótica do interesse do sujeito passivo ou sob a ótica do interesse da Fazenda Pública. Por esse critério, a compensação pode ser:

i) *de iniciativa do sujeito passivo tributário*, que em sendo devedor de tributo e ao mesmo tempo sendo detentor de direito de crédito contra a Fazenda Pública, realiza ou requer a compensação, a ser homologada ou efetivada pela Fazenda Pública;

¹⁸ A redação original do Código Civil publicado em 2002 previa em seu art. 374 que as normas ali prescritas também se aplicariam à compensação envolvendo “dívidas fiscais e parafiscais”. Porém, tal dispositivo foi condenado pelo Presidente da República, que por meio de medidas provisórias revogou o artigo citado, em duas oportunidades. Primeiramente, o art. 374 foi revogado pela Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002. Porém, tal MP foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Em virtude disso, o Governo Federal editou nova Medida Provisória, de nº 104, de 9 de janeiro de 2003, revogando novamente o art. 374 do Código Civil. A MP nº 104 foi finalmente convertida na Lei nº 10.677, de 22 de maio de 2003.

¹⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) II - a compensação.”

²⁰ “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.”

ii) *de iniciativa da Fazenda Pública, também chamada “de ofício”*, por meio da qual a própria Fazenda Pública, sendo chamada a restituir ou ressarcir determinado crédito ao contribuinte, ou mesmo estando apenas ciente desse débito, opõe ao mesmo um crédito tributário, compensando-o.

Na compensação tributária de iniciativa do sujeito passivo (item “i” acima), seu crédito pode ser originado fundamentalmente das seguintes causas:

i) *do recolhimento indevido ou a maior de valores a título de tributo* - situação em que podemos denominar tal crédito de “crédito de indébito”;

ii) *do recolhimento indevido ou a maior de valores a título de juros e/ou multa*, aplicados em virtude do atraso no recolhimento de tributo ou do descumprimento de deveres instrumentais tributários (“obrigações acessórias”) - situação em que também podemos denominar tal crédito de “crédito de indébito”;

iii) *da operacionalização do mecanismo da não-cumulatividade tributária* (IPI, ICMS, Cofins e PIS/Pasep), que prevê a geração de créditos “efetivos” pela aquisição de insumos, produtos ou mercadorias pela pessoa jurídica e anteriormente tributados, ou em alguns casos, a geração de créditos “presumidos”, especialmente para corrigir distorções ou realizar ajustes no regime da não-cumulatividade do tributo - ambas situações em que podemos denominar tal crédito de “crédito não cumulativo” ou “crédito escritural” (seja ele crédito “efetivo” ou “presumido”);

iv) *da operacionalização de mecanismo de ressarcimento*²¹, seja o ressarcimento concedido a título de incentivo fiscal, seja o ressarcimento atribuído como forma de ajuste no mecanismo da não-cumulatividade, especialmente nos casos em que há acúmulo de créditos não cumulativos (“escriturais”) na contabilidade da pessoa jurídica.

Já na compensação tributária de iniciativa da Fazenda Pública, também chamada “de ofício”, seu crédito é necessariamente originado da ocorrência do “fato gerador” (ou fato imponible) do tributo. É a única origem possível ao crédito tributário da Fazenda Pública: a realização da hipótese descrita na norma de incidência de um tributo, prevista em lei formal e materialmente válida perante o ordenamento jurídico.

Apenas para fornecer uma visão geral e sistemática do instituto da “compensação” em matéria tributária²² e os questionamentos possíveis e mais comuns em sua aplicação prática, construímos o quadro abaixo:

“A Compensação em Matéria Tributária” - Visão Geral	
Iniciativa da compensação	Natureza jurídica dos créditos envolvidos na compensação
	1) <i>Compensação de créditos originados do recolhimento indevido de tributo (e/ou juros e/ou multa)</i>

²¹ Sobre o regime jurídico que fundamenta o “ressarcimento” em matéria tributária, veja-se nossa explicação no subitem anterior.

²² Observe-se que estamos a tratar da compensação tributária aqui de forma genérica, seja a compensação considerada na esfera dos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Sujeito passivo	<p>a) créditos de indébito próprios do sujeito passivo</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto ao reconhecimento do crédito</p> <p>- discussão quanto à forma da compensação</p> <p>b) créditos de indébito adquiridos de terceiros</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto à cessão do crédito e a compensação</p> <p>- discussão quanto à substituição processual para execução</p>
	<p>2) Compensação de créditos originados do uso da técnica não cumulativa</p> <p>a) créditos não cumulativos próprios</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto ao reconhecimento do crédito não cumulativo</p> <p>- discussão quanto à forma da compensação não cumulativa</p> <p>b) créditos não cumulativos adquiridos de terceiros</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca a compensação no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto à cessão do crédito e à compensação</p> <p>- discussão quanto à substituição processual para execução</p>
	<p>3) Compensação para efetivar ressarcimento de créditos</p> <p>a) créditos não cumulativos acumulados (próprios ou de terceiros)</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca o ressarcimento no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto ao reconhecimento do crédito</p> <p>- discussão quanto à possibilidade ou à forma do ressarcimento</p> <p>- discussão quanto a eventual cessão dos créditos/ressarcimento</p> <p>b) créditos concedidos a título de incentivo fiscal (próprios ou de terceiros)</p> <p>i) administrativa (sujeito passivo faz ou pede administrativamente)</p> <p>ii) judicial (sujeito passivo busca o ressarcimento no Judiciário)</p> <p>- discussão quanto ao reconhecimento do crédito</p> <p>- discussão quanto à possibilidade ou à forma do ressarcimento</p> <p>- discussão quanto à eventual cessão dos créditos/ressarcimento</p>
Fazenda Pública ("de ofício")	<p>4) Compensação de crédito tributário (originado do "fato gerador")</p> <p>a) créditos próprios da Fazenda Pública (União, Estado, Distrito Federal ou Município)</p> <p>b) créditos adquiridos "de terceiros" (ou seja, pela cessão entre os entes políticos) - hipótese polêmica²³</p>

²³ Pela apresentação desse tópico em nossa tabela, pretendemos chamar atenção para a seguinte questão, praticamente não abordada nem pela jurisprudência nem pela doutrina tributárias. Em tese, se poderia cogitar da possibilidade da Fazenda Pública de algum dos entes políticos (seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) realizar "compensação de ofício" de um débito seu, mediante encontro de contas com crédito tributário adquirido de outro ente político, por meio de cessão do mesmo crédito. A questão diz respeito primeiramente à própria cessão do crédito tributário, assunto polêmico e de trato complexo, a merecer uma abordagem profunda e detalhada, o que foge de nosso objetivo aqui. De qualquer forma, cabe-nos alertar para as inúmeras e quicá insuperáveis dificuldades jurídicas e operacionais a tolher a iniciativa do ente político que intentar elaborar sistema de compensação de ofício que utilize créditos tributários adquiridos de outros entes políticos.

Acreditamos que o ordenamento jurídico brasileiro não comporta a necessária autorização expressa para a cessão de créditos tributários entre os entes políticos, ainda mais para efeito de posterior "compensação de ofício". Afora a dificuldade de fundamentação jurídica, a operacionalização e a própria utilidade de procedimento *sui generis* como esse são bastante questionáveis.

Observamos novamente que o quadro aqui mostrado é genérico, não se referindo necessariamente ao regime da compensação na esfera dos tributos de um determinado ente político, e servindo apenas como modelo teórico para facilitar o aprofundamento da análise de casos concretos relativos a qualquer regime de compensação tributária.

4.5. "Creditamento"

Também nos cabe aqui explicitar o significado do vocábulo "creditamento" e seu contexto jurídico-tributário, e o faremos a partir da compreensão do mecanismo da não-cumulatividade, do qual o "creditamento" é mera decorrência. Dividiremos nossa exposição em duas partes, conforme o tempo de realização do "creditamento", sempre para esclarecer sua distinção em relação à figura da "restituição de indébito tributário".

4.5.1. Creditamento contemporâneo

O mecanismo operacional da técnica da não-cumulatividade prevista na Constituição de 1988, típica dos impostos IPI (art. 153, parágrafo 3º, II)²⁴ e ICMS (art. 155, parágrafo 2º, I)²⁵, pressupõe a geração de créditos do imposto pela entrada de

Para concluir dessa forma, basta avaliar as normas gerais tributárias (vide Lei nº 5.172/1966 - CTN) em cotejo com os limites impostos pelas normas de Direito Financeiro, que regulam a repartição das receitas tributárias (arts. 155 e seguintes da CF/1988), o orçamento fiscal (vide Lei nº 4.320/1964) e a responsabilidade fiscal na gestão pública (LC nº 101/2000).

É importante observar que a "cessão de crédito tributário" entre as pessoas políticas, aqui cogitada, não se confunde com eventual "delegação da capacidade tributária ativa" (atribuição, por meio de lei, antes da ocorrência do fato gerador, da titularidade para a cobrança do crédito tributário a surgir - art. 7º do CTN), como também não se confunde com "transferência de receita tributária" (que é derivada das normas constitucionais de Direito Financeiro que determinam a repartição das receitas tributárias - arts. 155 e seguintes da Constituição de 1988).

Sem intenção de nos aprofundarmos em assunto tão rico de matizes, e apenas para melhor compreensão das limitações de ordem jurídica e operacional de se realizar eventual tentativa de cessão de créditos entre os entes políticos, ilustremos com o seguinte exemplo:

Digamos que uma empresa contribuinte "A" possui débitos em aberto de ICMS perante um Estado brasileiro que, em face disso, é detentor de um respectivo crédito tributário de ICMS. A União Federal, por sua vez, é devedora para a mesma empresa contribuinte "A", de um crédito gerado pelo recolhimento indevido da contribuição Cofins.

Se admitíssemos a possibilidade de cessão de créditos tributários entre o Estado e a União nesse caso, a União Federal poderia não devolver o indébito de Cofins à empresa "A", alegando efetuar a compensação de ofício desse indébito de Cofins com o crédito tributário de ICMS não recolhido pela mesma empresa "A" ao Estado.

Como permitir a realização dessa compensação de ofício sem dar margem ao descumprimento das normas jurídicas supracitadas? Por esse exemplo, parece-nos claramente ilustradas as dificuldades e perplexidades acima expostas. Ainda acerca do assunto, porém tratando de hipótese ligeiramente diversa, qual seja, a cessão do crédito tributário de um ente político a ente particular, e questões conexas, especialmente para agilizar a cobrança, veja-se: Aldemário Araújo Castro, "A Advocacia Pública e a Recuperação de Créditos Públicos não Pagos". Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/advpub.htm>, acesso em 30.07.2006; Sacha Calmon Navarro Coelho, "A Questão da Cessibilidade a Terceiros, pelo Município, de Créditos Tributários Inscritos em Dívida Ativa ou Parcelados Administrativamente". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 128, pp. 117 a 137. Consulte-se também o texto da Medida Provisória nº 169/1990 e, mais recentemente, a Resolução do Senado Federal nº 33/2006.

²⁴ "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV [IPI]: (...) II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores." (explicitamos entre colchetes)

²⁵ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal."

mercadorias ou de insumos produtivos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) no estabelecimento do sujeito passivo, ao qual fica garantido o direito de abater/compensar tais créditos sobre o valor do imposto devido na safra (venda) das mercadorias ou produtos, frutos da atividade econômica.

Em relação às contribuições Cofins e PIS/Pasep, mais recentemente foram também instituídos regimes de incidência não cumulativa (sobretudo pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003)²⁶. Lembramos que essa não-cumulatividade das contribuições não é exigência constitucional, apesar de seu mecanismo ser semelhante ao determinado para os impostos IPI e ICMS.

No mecanismo da não-cumulatividade aplicável à Cofins e à PIS/Pasep a legislação atribui a geração de créditos das contribuições quando da realização de determinados custos, despesas e encargos da pessoa jurídica (seja produtor rural, empresa industrial, de comércio, ou de prestação de serviços).

Os créditos não cumulativos, gerados nas condições ditadas pelos regimes jurídicos de apuração do ICMS, do IPI, da Cofins e da PIS/Pasep, são apurados pelo sujeito passivo, para controle e posterior compensação com os débitos dos referidos tributos (débitos esses resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada tributo).

Especialmente em relação ao ICMS e ao IPI, essa apuração de créditos não cumulativos é inclusive formalizada obrigatoriamente em livros específicos e documentos fiscais escriturados pelo sujeito passivo. Já no caso dos créditos de Cofins e PIS/Pasep o sujeito passivo apenas elabora controle de tais créditos e sua utilização.

A esse procedimento de apuração dos créditos gerados pelo mecanismo da não-cumulatividade tributária chamamos de “creditamento”, ou mais especificamente, de “creditamento não cumulativo”. Em relação às contribuições Cofins e PIS/Pasep não cumulativas, sua apuração é mensal, razão pela qual, em sendo o creditamento também mensal, poderá ser qualificado como “creditamento contemporâneo”. Ou seja, os créditos não cumulativos em regra são apurados e aproveitados/utilizados contemporaneamente à apuração do débito dos tributos, no caso, as contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Cumpra observar que apenas se trata do instituto do “creditamento” em relação à Cofins e ao PIS/Pasep quando essas contribuições são consideradas no regime de incidência não cumulativa, pois o regime cumulativo de incidência das contribuições não leva em conta o mecanismo de créditos²⁷.

4.5.2. Creditamento extemporâneo

O “creditamento” em regra é contemporâneo, pois coincide com os períodos de apuração dos tributos em comento (ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep), sendo mensal no caso das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Porém, em determinadas situações o sujeito passivo do tributo pode se ver impedido temporariamente de realizar o cre-

²⁶ Com diversas modificações por leis posteriores.

²⁷ Para visualizar um panorama mais amplo dos diversos regimes jurídicos de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, recomendamos leitura de nosso artigo: “Os Regimes Tributários das Contribuições Cofins e PIS/Pasep - Novas Alterações e seus Contornos Constitucionais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 138, pp. 96-114.

ditamento não cumulativo, ou mesmo o fazendo, pode se ver impedido de utilizar tais créditos, seja por razões legítimas (derivadas de meras circunstâncias de fato) ou até mesmo ilegítimas (derivadas de atos administrativos ou normativos abusivos e questionáveis).

Posteriormente, o sujeito passivo do tributo que teve seu mecanismo não cumulativo atingido pela restrição ao creditamento pode buscar, desde que juridicamente amparado: i) realizar o creditamento; ou ii) tendo realizado o creditamento mas não utilizado o crédito produzido, realizar a sua utilização.

Nesses casos, denominamos tal creditamento de “creditamento extemporâneo”. Assim sendo, no dia-a-dia das pessoas jurídicas, podemos nos deparar com casos de “creditamento extemporâneo” de ICMS ou de IPI, assim como também das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

Em todas essas situações, podemos perceber que o “creditamento extemporâneo”, apesar de representar uma espécie de “recuperação” de créditos não cumulativos, não se confunde com o mecanismo da “restituição” de indébito tributário. Fazer essa distinção é relevante inclusive para percebermos que a limitação contida no art. 166 do CTN²⁸, em sendo dirigida exclusivamente aos casos de restituição de indébito, não se aplica ao creditamento extemporâneo como reconhecido em julgamentos de nossos tribunais, inclusive do Superior Tribunal de Justiça (STJ)²⁹.

A seguir, cabe-nos aprofundar o conhecimento acerca das situações que envolvem o creditamento extemporâneo, para fazer a devida distinção entre o creditamento extemporâneo propriamente dito, e o aproveitamento extemporâneo de créditos que se acumularam no controle da pessoa jurídica, embora tenham sido gerados por creditamento contemporâneo, ou seja, realizado no mesmo período de apuração do tributo.

4.5.2.1. Creditamento extemporâneo propriamente dito (apuração de créditos não cumulativos não realizada em virtude de vedações ilegítimas)

Como já comentado acima, existem situações em que o creditamento não cumulativo acaba sendo restringido de forma ilegítima pela legislação infraconstitucional, ou por atos normativos infralegais, ou até mesmo por atos administrativos editados pela Administração Fazendária, e que desconsideram a normatização constitucional e legal garantidora da não-cumulatividade dos tributos ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep.

Nesses casos, o contribuinte se vê obrigado a não apurar e/ou formalizar determinados créditos, em prejuízo de seu legítimo “direito de abater” derivado do mecanismo da não-cumulatividade tributária, motivo pelo qual, em havendo razões

²⁸ “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

²⁹ “Não se exige para o reconhecimento do direito ao creditamento de valor de tributo, no âmbito da sistemática da não-cumulatividade, a prova da assunção do encargo financeiro correspondente ou a autorização daquele que o assumiu, porque a norma do art. 166 do CTN aplica-se exclusivamente à hipótese de repetição de indébito. Precedentes do STF e do STJ.” (STJ, 1ª Turma, REsp nº 469.616/RJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJU 1 de 04.04.2005)

jurídicas para tanto, o prejudicado pode se valer do Poder Judiciário para requerer o reconhecimento do direito ao “creditamento” e seus reflexos.

4.5.2.2. Aproveitamento de créditos acumulados (ou “creditamento extemporâneo” em virtude do acúmulo de créditos não cumulativos)

Também poderão ocorrer situações em que os créditos não cumulativos, apesar de serem considerados ou apurados pela pessoa jurídica (ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep), acabam se acumulando na escrita contábil e/ou fiscal do sujeito passivo, e pelo fato de não serem passíveis de utilização dentro do período de apuração (mensal) a que se referem, se tornam assim créditos não cumulativos extemporâneos.

Nesses casos, observe-se que, apesar de estarmos diante de uma situação em que foi possível haver o creditamento propriamente dito (ou seja, a apuração dos créditos não cumulativos), os créditos apurados não puderam ser utilizados para abatimento/compensação não cumulativa, e se acumularam sem utilidade imediata para o sujeito passivo.

Diante de tal situação, o sujeito passivo poderá requerer a utilização dos créditos não cumulativos não aproveitados no período de apuração do tributo (acumulados), desde que tenha amparo jurídico.

Em verdade podemos classificar tal hipótese como hipótese de mero “aproveitamento de créditos acumulados”, ou “utilização de creditamento realizado”. Vemos assim que, a rigor, não se trata propriamente de “creditamento extemporâneo”, pois o creditamento não cumulativo ocorreu, embora sem utilização econômica imediata dos créditos gerados.

Esse acúmulo de créditos não cumulativos pode acontecer por diversas razões, como por exemplo:

- i) *entradas geradoras de créditos seguidas por saídas (vendas) não tributadas pelo tributo não cumulativo, mas com manutenção dos créditos das entradas* (vide vendas para o exterior - que são imunes ao IPI³⁰, ao ICMS³¹, e às contribuições Cofins³² e PIS/Pasep³³);
- ii) *entradas geradoras de créditos seguidas por saídas (vendas) em menor número ou em valores inferiores às entradas de insumos ou de mercadorias, ou*

³⁰ “Art. 153. (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV [IPI]: (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

³¹ “Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”

³² “Art. 149. (...) § 2º As contribuições sociais [v.g., Cofins e PIS/Pasep] e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (...) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.”

³³ Vide art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, já transcrito.

³⁴ Além dos casos de imunidade tributária, também se podem considerar aqui as hipóteses de acúmulo de créditos de Cofins e de PIS/Pasep não cumulativas em virtude de saídas (vendas) com isenção ou tributadas com alíquota 0% (zero) ou simples não-incidência, quando a legislação preveja a manutenção dos créditos (não abordamos o creditamento do ICMS e do IPI nesses casos, por possuir peculiaridades dignas de um aprofundamento que não nos cabe realizar aqui). Como exemplo da manutenção de créditos não cumulativos das contribuições Cofins e PIS/Pasep nesses casos, veja-se o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, *in verbis*: “Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

inferiores aos valores dos custos ou das despesas incorridos pela pessoa jurídica (v.g. estabelecimentos industriais ou comerciais em fase de investimentos produtivos superiores ao faturamento mensal, ou em fase pré-operacional - quando o estabelecimento apenas gera entradas (créditos não cumulativos) e praticamente não gera saídas (débitos tributários) -, no caso de estabelecimento em fase de investimentos muitas vezes sequer geram-se receitas tributáveis pela Cofins e PIS/Pasep não cumulativas);

iii) *saídas (vendas) tributadas em valores menores do que aqueles que serviriam de base para o cálculo do crédito não cumulativo do tributo* (ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep), como no caso de reduções da base de cálculo nas saídas, diminuição de alíquotas nas saídas, assim como outros incentivos fiscais).

Concluindo, vemos que em quaisquer dessas situações, o crédito não cumulativo idôneo e acumulado de forma legítima pelo sujeito passivo pode e deve em regra ser aproveitado, dentro ou fora do mecanismo da não-cumulatividade, seja o aplicável ao IPI, ao ICMS, à Cofins e ao PIS/Pasep.

Para tanto, a própria legislação tributária prevê formas diversas de utilização dos créditos acumulados (extemporâneos) e, como dissemos, até mesmo fora da sistemática de apuração mensal do tributo não cumulativo, como, v.g., restituição do valor do crédito não cumulativo extemporâneo, seja em dinheiro ou mediante compensação com débitos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, como prevê atualmente o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 para os créditos das contribuições Cofins e PIS/Pasep³⁵.

Em qualquer dos casos, o objetivo do aproveitamento dos créditos acumulados é fazer efetivo o regime não cumulativo constitucional dos impostos IPI e ICMS, assim como o regime legal de incidência não cumulativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

³⁵ “Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 [saídas com suspensão da incidência, não-incidência, isenção ou alíquota-zero], poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

143

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Double Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 2007)

Duílio Ramos
é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Parreira, Danielle Melo e Gustavo Amaral - As alterações da Lei nº 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais

1. Da inaplicabilidade da Lei nº 11.382 em razão das peculiaridades da disciplina dos embargos na LEF. 2. Da inaplicabilidade da Lei nº 11.382 aos embargos da LEF sob um enfoque hermenêutico. 3. Do futuro projeto de lei para as execuções fiscais. 4. Conclusão. 7

Alessandra Dabul - A chamada flexibilização das alíquotas da contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT

1. Colocação do problema. 2. Histórico legislativo. 3. Do Fator Acidentário de Prevenção - FAP. 4. Da função extrafiscal da contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT. 5. Contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho. 6. Do Banco Central. 7. Conclusões. 15

Emerson Catureli - Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada

1 - Introdução. 2 - O art. 42 da Lei 9.430/96 no contexto das presunções relativas em matéria tributária. 3 - A multa qualificada e sua interpretação pelo Conselho de Contribuintes. 4 - O convencimento acerca da ocorrência da infração e do dolo nos lançamentos decorrentes de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. 5 - Conclusão. 29

Gustavo Calmon Holliday - A fraude de execução fiscal após a nova redação do art. 185 do CTN

1 - Introdução. 2 - Da fraude. 3 - Da fraude contra credores - breve noção. 4 - Da fraude de execução. 5 - Da fraude de execução de créditos fiscais. 6 - A nova configuração da fraude à execução de créditos tributários após a Lei Complementar nº 118/2005. 7 - Conclusões. 38

Hugo de Brito Machado - A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo

1. Introdução. 2. A norma geral antielisão. 3. Falta de propósito negocial. 4. Norma geral antielisão e procedimento. 48

Ives Gandra da Silva Martins - A natureza não salarial do adicional de horas extras - caráter indenizatório e não-sujeição à incidência do imposto sobre a renda e das contribuições sociais

54

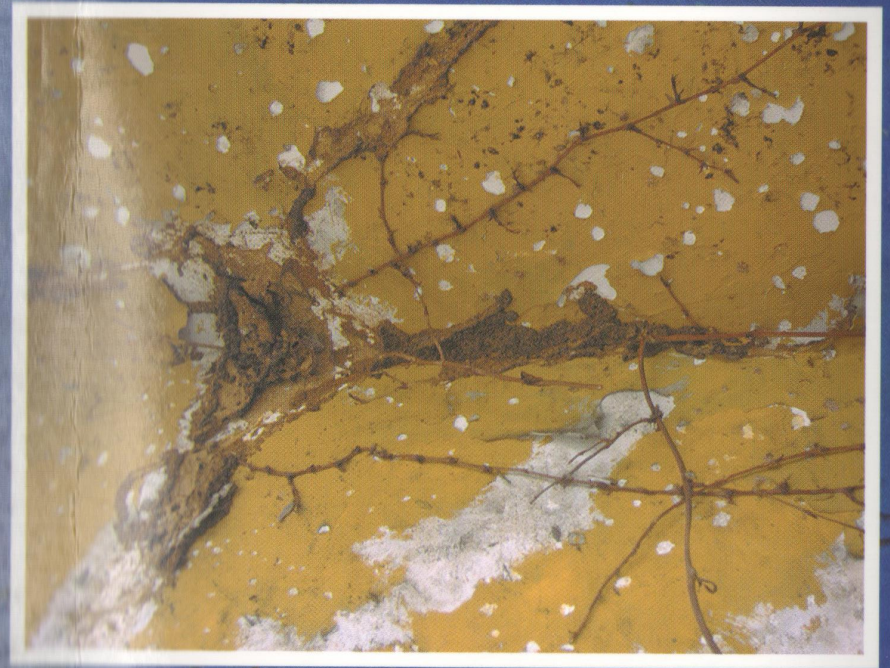
Rodrigo Caramori Petry - "Restituição", "repetição de indébito", "ressarcimento", "compensação" e "creditamento" - teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep

1. Introdução. 2. Fundamentos constitucionais da restituição de valores indevidamente pagos a título de tributo. 3. As hipóteses que autorizam a restituição de indébito tributário no CTN. 4. "Restituição", "repetição de indébito", "ressarcimento", "compensação" e "creditamento" - terminologia adequada e distinções. 65

Rodrigo Maitto da Silveira - Imposto de renda: a dedutibilidade das perdas relativas a créditos contra devedor submetido a regime de liquidação extrajudicial e do valor do deságio na "venda" de créditos vencidos

I - Introdução. II - A dedutibilidade de despesas na apuração do imposto sobre a renda. III - O aproveitamento das perdas. IV - O lançamento, como perdas, de créditos vencidos e a sua dedutibilidade. V - Aplicação da regra de dedutibilidade de perdas aos créditos vencidos contra devedor submetido a procedimento de liquidação extrajudicial. VI - A dedutibilidade do valor do deságio na "venda" de créditos de operações vencidas. VII - Conclusões. 80

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



143

Revista Dialética de Direito Tributário

1413-7097



413709439