

VEDAÇÃO À CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR PARA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO: INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 7º DA LEI Nº 12.016, DE 2009

Fabio Paes Maccacchero¹

RESUMO: A Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, torna expresso o entendimento da Súmula nº 212 do Superior Tribunal de Justiça, ao determinar, em seu artigo 7º, § 2º, que não será concedida, em mandado de segurança, medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, estendendo também tal vedação à tutela antecipada a que se referem os artigos 273 e 461 do Código de Processo Civil. Porém, numa interpretação sistemática desses dispositivos, levando-se em conta os princípios da supremacia da Constituição, da separação dos poderes, da universalidade da jurisdição e da razoabilidade, a existência comprovada de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública permitiria a concessão do provimento cautelar, autorizando o Poder Judiciário a afastar a aplicação da lei no caso concreto.

Palavras-chave: Compensação. Vedação à concessão de liminar em Mandado de Segurança. Artigo 7º da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009. Interpretação sistemática.

1 INTRODUÇÃO

A Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, positivou o entendimento externado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 11 de maio de 2005, quando deliberou pela alteração na Súmula 212, que tem a seguinte redação desde então:

“A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.”

Ao tornar expresso o entendimento do STJ, determinando que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos

¹ Discente do 1º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. fabiomaccacchero@hotmail.com

tributários e estendendo tal vedação à tutela antecipada a que se referem os artigos 273 e 461 do Código de Processo Civil, o legislador – além de agir de acordo com o posicionamento da jurisprudência, o que pode se traduzir em celeridade na tramitação dos processos judiciais – observou o princípio da supremacia do interesse público sobre o do particular no âmbito tributário. Num Estado Democrático de Direito como o brasileiro (Constituição da República, artigo 1º), o Sistema Tributário Nacional tem por objetivo a realização dos interesses da sociedade. Assim, no Estado Democrático, no qual o poder de tomar decisões políticas está com os cidadãos (povo), direta ou indiretamente, por meio de representantes eleitos, é a sociedade que demanda a arrecadação de tributos em prol da própria sociedade, sendo essa a função da tributação: a promoção do bem comum.

Nesse contexto, o jurista Aliomar Baleeiro, em *“Direito Tributário Brasileiro”* (5ª Edição – revista. Rio de Janeiro: Forense, 1973, pg. 507) explica que, no Direito Tributário, “o encontro de dívidas é raro e excepcional, como modo de extinção delas na medida em que se contrabalançam. A regra é o pagamento inexorável do crédito público”. Portanto, as restrições das possibilidades de compensação, desde que obedeçam ao princípio da razoabilidade, estão em conformidade com o interesse público.

Mas além de observar o princípio da razoabilidade, a vedação de concessão de liminar que autorize a compensação, em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, tem que ser interpretada em conjunto com os princípios constitucionais da separação dos poderes e da universalidade da jurisdição. Isso significa que, nos casos em que o contribuinte comprovar a existência de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública, tal proibição poderá ser tida como inconstitucional, cabendo ao Poder Judiciário afastar a aplicação dos dispositivos legais nessas hipóteses. Nesses casos, como será demonstrado a seguir, é necessária uma interpretação sistemática dos referidos dispositivos, tendo como base o princípio da supremacia da Constituição. Para não retirar a vedação do ordenamento jurídico, haveria a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal, no exercício do controle da constitucionalidade dos atos normativos, recorrer à interpretação conforme a Constituição, só admitindo a referida proibição para os casos em que o crédito contra a Fazenda Nacional não for comprovado de plano.

Observe-se que, de acordo com reportagem publicada no jornal Valor Econômico no dia 10 de agosto de 2009, o Coordenador-Geral de Estudos, Previsão e Análise da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Marcelo Lettieri, afirmou que entre 40% e 60% dos créditos declarados pelas empresas nas compensações de tributos administrados pela RFB são inexistentes – nesse percentual também estão incluídas as compensações fundamentadas em decisões judiciais transitadas em julgado. No momento da quantificação do valor a ser compensado, tarefa que o Poder Judiciário geralmente atribui à Administração Tributária mesmo em caso de discussão judicial sobre o direito à compensação, o crédito muitas vezes é menor do que o contribuinte alegava possuir.

Assim, o crescimento desmedido dos montantes de débito compensado demonstra a necessidade de restringir as possibilidades de uso dessa modalidade de extinção do crédito tributário para aqueles casos em que o crédito do contribuinte é líquido e certo, o que, em regra, não é possível auferir em medida liminar ou cautelar, conforme entendimento do STJ.

Demonstrando a relevância do tema, somente no âmbito dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi compensado, entre 1º de janeiro e 31 de julho de 2009, um total de R\$ 33,8 bilhões, que corresponde a 13% do montante arrecadado com o pagamento de tributos e contribuições não previdenciárias administradas pela RFB no período, de R\$ 260,8 bilhões (o valor arrecadado com as contribuições previdenciárias não está incluído nesse montante, uma vez que a compensação dessas exações por meio de Declaração de Compensação é vedada pelo artigo 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Com a retirada do valor arrecadado com as contribuições previdenciárias se tem uma melhor comparação entre o montante compensado e o recolhido).

Para se ter uma idéia do que representam esses R\$ 33,8 bilhões, basta dizer que, entre 1º de janeiro e 31 de julho de 2009, a arrecadação de tributos e contribuições não previdenciárias administradas pela RFB na 9ª e na 10ª regiões fiscais (que incluem os estados Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul) somou R\$ 30,7 bilhões, R\$ 3,1 bilhões a menos do que os valores compensados no Brasil todo.

2 DESENVOLVIMENTO

O mandado de segurança é uma garantia constitucional, determinada pelo artigo 5º, inciso LXIX, da Carta Magna. O dispositivo garante sua concessão para “proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus*, ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”. Como explica Hugo de Brito Machado em “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (5ª Edição. São Paulo: Dialética, 2003. Pg. 13), constituem elementos essenciais do mandado de segurança os fatos de o instituto ser:

- “a) uma garantia constitucional que, como tal, não poder ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei;
- b) um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo *habeas corpus* nem pelo *habeas data*;
- c) uma garantia constitucional e um instrumento processual, do particular, contra o poder público.”

É pacífico na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que o mandado de segurança é cabível para impugnar ilegalidades ou abusos na atividade administrativa de tributação. E segundo Hugo de Brito Machado em “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (5ª Edição. São Paulo: Dialética, 2003. Pgs. 13/14), “não apenas para o controle da legalidade e da constitucionalidade da exigência do tributo, mas também do lançamento tributário em todas as suas fases e ainda de todo e qualquer ato praticado por autoridade da Administração Tributária”. Mas o autor, na obra citada, explica que o direito a ser defendido tem que ser líquido e certo, ou seja, desde que não seja necessária a produção de prova.

Feita a breve introdução, passe-se à análise do artigo 7º, §§ 2º e 5º da Lei nº 12.016, de 2009, que requer considerações preliminares a respeito do artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN). Esse dispositivo do CTN veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial

pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Hugo de Brito Machado, em “*Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 139 a 218 – Volume III*” (São Paulo: Atlas, 2005) explica que “o objeto da *contestação judicial e da decisão com trânsito em julgado*, nos termos e para os fins do art. 170-A do Código Tributário Nacional, é o tributo cujo valor pretende o contribuinte haver como crédito seu à consideração de que pagou indevidamente”. Na obra mencionada acima, o jurista acrescenta:

“feito o pagamento indevido, o contribuinte pode requerer administrativamente a respectiva restituição. E pode pedir a restituição na via judicial, com a ação de repetição de indébito.

Se prefere promover a ação judicial pedindo a restituição do valor que entende haver pago indevidamente, e a Fazenda Pública contesta a ação, como geralmente acontece, aí então só poderá fazer a compensação depois do trânsito em julgado da sentença que julgar a ação procedente. É este o sentido da norma albergada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional.”

Definido o objeto do artigo 170-A do CTN, qual seja, o suposto crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo que o contribuinte pleiteia judicialmente, o passo seguinte é à análise da Súmula 212 do STJ, que tinha a seguinte redação original, decidida em 23 de setembro de 1998 e publicada em 2 de outubro de 1998: “A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NÃO PODE SER DEFERIDA POR MEDIDA LIMINAR”. As ementas de dois dos precedentes que deram origem à súmula estão transcritas a seguir:

“Processo: Resp 158768 / CE RECURSO ESPECIAL 1997/0090664-7

Relator(a): Ministro MILTON LUIZ PEREIRA (1097)

Órgão Julgador: S1 – PRIMEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento: 02/04/1998

Data da Publicação/Fonte: DJ 25/05/1998 p. 44

Ementa

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO. MEDIDA CAUTELAR. LIMINAR LEI NUM. 8.383/91 (ART. 66).

2 A CAUTELAR NÃO SE PRESTA PARA AFIRMAÇÃO DA SUFICIÊNCIA, CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CREDITOS LANÇADOS COMO COMPENSÁVEIS.

2. MULTIFÁRIOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

3. RECURSO PROVIDO.

Processo: Resp 153993 / PE RECURSO ESPECIAL 1997/0079457-1

Relator(a): MIN. PEÇANHA MARTINS (1094)

Órgão Julgador: T2 – SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 15/12/1997

Data da Publicação/Fonte: DJ 09/03/1998 p. 72

Ementa

PROCESSUAL CIVIL – MANDADO DE SEGURANÇA – COMPENSAÇÃO DO FINSOCIAL COM O COFINS – MEDIDA LIMINAR – IMPOSSIBILIDADE DA CONCESSÃO – PRECEDENTES STJ.

- 2 A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEVIDAMENTE PAGO EXIGE APURAÇÃO ANTECIPADA, VIA JUDICIAL OU ADMINISTRATIVA, DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO REFERIDO CREDITO, CONSOANTE ENTENDIMENTO ASSENTADO NESTA EG. CORTE.
- 2 SENDO A COMPENSAÇÃO MEIO DE EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO, DE NATUREZA INQUESTIONAVELMENTE SATISFATIVA, NÃO PODE SER RECONHECIDA EM MEDIDA LIMINAR, POR ISSO QUE NÃO SE ADEQUA A VIA ELEITA.
- 2 RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (Grifei)

O que se conclui da leitura das ementas transcritas acima é que para a efetivação da compensação no Direito Tributário é necessário que o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública seja líquido e certo. Tal determinação está no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN) e tem origem no conceito de compensação extraído do Direito Civil. O artigo 109 do CTN determina que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. De acordo com o professor Luiz Emygdio F. da Rosa Junior em *“Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”* (12ª Edição ver. E atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998), essa regra decorre de duas constatações: o direito tributário é autônomo; e que, embora autônomo, não é

independente, pelo que tem relações múltiplas e harmônicas com o Direito Privado. Assim, explica o professor, a lei tributária, ao aludir a um instituto de Direito Privado, remete para o conceito do instituto como ele vigora e é conhecido no Direito Privado, mas os efeitos tributários desse instituto não são baseados no Direito Privado.

Portanto, a compensação de que trata o artigo 170 do CTN tem de seguir a definição de compensação dada pela Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 – Código Civil, em vigor à época da edição do CTN:

Art. 1.009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

O Código Civil de 1916, em seu artigo 1.533, considerava dívida líquida aquela que é certa, quanto à sua existência, e determinada, quanto ao seu objeto, conforme ensina Luiz Emygdio da F. da Rosa Junior em *“Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”* (12ª Edição ver. E atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998). O professor José Eduardo Soares de Melo, em *“Comentários ao Código Tributário Nacional”* (Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005), utiliza a mesma definição, acrescentando que a dívida ilíquida “depende de uma prestação de contas para se apurar o saldo devedor”. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, em *“Manual de Direito Tributário”* (3ª Edição – Rio de Janeiro: Impetus, 2006), vão na mesma direção.

“No caso do Direito Tributário, ramo do Direito Público, são acrescentadas exigências fundamentais para que possa ocorrer a compensação, sendo as principais a necessidade de lei que autorize a compensação e que os créditos de titularidade do sujeito passivo sejam líquidos e certos.

Um crédito é certo quando não há dúvida relativa à sua existência e é líquido quando é conhecido seu exato valor, ou seja, certeza diz respeito à existência do crédito e liquidez diz respeito ao valor.”

Também para Sergio Pinto Martins, em *“Manual de Direito Tributário”* (7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008); Hugo de Brito Machado, em *“Curso de Direito Tributário”* (29ª Edição – revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores,

2008); e Luciano Amaro, em *“Direito Tributário Brasileiro”* (12ª Edição – revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006), a norma geral determina que o crédito contra a Fazenda Nacional tem de ser líquido e certo. Portanto, esse é o entendimento que deve ser usado como ponto de partida para a interpretação do significado do artigo 170 do CTN. Conforme explica o professor José Eduardo Soares de Melo em *“Comentários ao Código Tributário Nacional”* (Coordenadores Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005), é necessária a prestação de contas para se apurar o saldo devedor, o que, para o STJ, não pode ser feito em medida liminar ou cautelar.

Assim, o referido tribunal entende que a verificação de liquidez e certeza do crédito contra a Fazenda Pública tem que ser anterior à efetivação da compensação no âmbito tributário, o que levou à edição da Súmula 212, em sua redação original. Porém, não teria sentido a vedação ser restrita à concessão de liminar em mandado de segurança, tendo de ser aplicada a qualquer tipo de provimento que antecipasse a tutela da ação. Transcrevo a seguir trecho do voto do Desembargador Lazarano Neto no acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Apelação Cível nº 394008 (Processo 97.03.070330-5), publicado no Diário da Justiça Federal em 12 de janeiro de 2009:

“Com relação ao pedido de compensação, cumpre ressaltar, em primeiro lugar, que a doutrina é unânime em admitir que os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil do processo principal.

Observa-se, portanto, que o procedimento cautelar não existe sem o processo principal. Assim, a medida cautelar caracteriza-se como instrumento de garantia do bem jurídico a ser pleiteado na ação principal.

Destarte, é essencial o preenchimento dos requisitos previstos no Código de Processo Civil, ou seja, o periculum in mora e o fumus boni iuris. Necessário, portanto, a demonstração da possibilidade de ineficácia da prestação jurisdicional do processo principal.

Neste contexto, não se permite a compensação de tributos em sede de liminar proferida em medida cautelar, por ser satisfativa e impossibilitar o exame da liquidez e certeza dos créditos a serem compensados.

Assim, a ação cautelar, que busca resultado útil, de natureza processual, para o processo de fundo, não se presta à finalidade de fazer compensação, medida de natureza nitidamente satisfativa, a ser buscada em processo de conhecimento.

A medida cautelar tem por escopo assegurar, resguardar e proteger uma pretensão, mas nunca satisfazê-la. Possui caráter assecuratório distintivo da tutela antecipatória. Nesta há a efetiva satisfação da pretensão posta em juízo, que seria obtida apenas com o provimento final, restando antecipados os efeitos da sentença.” (Grifei)

Essa posição defendida pelo Desembargador Lazarano Neto vinha sendo aplicada pelo STJ após a edição da Súmula 212, em 1998, o que motivou a alteração em sua redação, em maio de 2005. Um dos precedentes para a alteração na redação da Súmula 212 foi o acórdão proferido no Recurso Especial nº 128.700/CE em 2 de dezembro de 2004, publicado no Diário de Justiça em 28 de fevereiro de 2005. A ementa está transcrita a seguir:

“Processo: Resp 128700 / CE

RECURSO ESPECIAL1997/0027456-0

Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (1123)

Órgão Julgador: T2 – SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 02/12/2004

Data da Publicação/Fonte: DJ 28/02/2005 p. 258

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPENSAÇÃO. FALTA DE INTERESSE EM RECORRER. MEDIDA CAUTELAR. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 212 DO STJ. PRECEDENTES.

1. Não há interesse em recorrer, porquanto o acórdão recorrido dirimiu a controvérsia atinente à impossibilidade da compensação tributária via ação cautelar, restando prejudicado o exame das demais questões.

2. A jurisprudência do STJ veda a possibilidade de compensar tributos por meio de liminar — leia-se também “medidas cautelares e antecipação de tutela” (Súmula n. 212/STJ).

3. Recurso especial não-conhecido.” (Grifei)

Trecho do voto do Ministro João Otávio de Noronha, relator do Resp 128.700/CE, transcrito abaixo, confirma a fundamentação do Desembargador Lazarano Neto, do TRF da 3ª Região:

“Registro, por oportuno, que a possibilidade de compensar tributos por meio de liminar — leia-se também “medidas cautelares e antecipação de tutela” — há muito foi vedada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme matéria sumulada por meio do enunciado n. 212, *in verbis* : “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por liminar”.

Por oportuno, trago à colação os seguintes precedentes:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECURSO ESPECIAL – AÇÃO CAUTELAR – COMPENSAÇÃO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DESCABIMENTO DA MEDIDA ACAUTELATÓRIA – CPC, ART. 798 E CTN, ART. 151 – PRECEDENTES – AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 535, I E II, DO CPC – REJEIÇÃO.

A ação cautelar não se presta ao exame do direito à compensação de créditos ou da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por isso que se tratam de pedidos de feição inquestionavelmente satisfativa, o que não condiz com o perfil técnico-processual da medida.

Ausentes os pressupostos ensejadores contidos no art. 535, I e II, do CPC, impõe-se a rejeição dos embargos declaratórios de caráter infringentes.

Embargos de declaração rejeitados “ (Segunda Turma, EDcl no Resp n. 302.031/CE, relator Ministro Peçanha Martins, DJ de 5.5.2004).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TUTELA ANTECIPADA. COMPENSAÇÃO DE VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS. SENTENÇA DE MÉRITO. AUSÊNCIA DE PERDA DO AGRAVO INTERPOSTO DA DECISÃO DA TUTELA ANTECIPADA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. TUTELA CASSADA NOS TERMOS DA SÚMULA 212/STJ.

1. Não perde o seu objeto o agravo de instrumento desafiado de decisão que concede antecipação da tutela, em sobrevindo a sentença de mérito da ação. A decisão que concede antecipação da tutela não é substituída pela decisão de mérito posto que os seus efeitos permanecem até que seja cassada pela instância superior. ‘Não há relação de continência entre a tutela antecipada e a sentença de mérito. A aludida tutela não antecipa simplesmente a sentença de mérito; antecipa, sim, a própria execução dessa sentença, que, por si só, não produziria os efeitos que irradiam da tutela antecipada. (Resp 112.111/PR; Min. Ari Pargendler.)

2. *Pacificada a jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o instituto da compensação, via liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, não é permitido. Aplicação da Súmula nº 212/STJ: 'A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar'.*

3. *Recurso especial provido para cassar a tutela antecipada* “ (Primeira Turma, Resp n. 546.150/RJ, relator Ministro José Delgado, DJ de 8.3.2004).

Ante o exposto, **não conheço do recurso especial.**

É como voto.” (Grifos do original).

A proibição da compensação de tributos em sede de liminar proferida em medida cautelar ou mandado de segurança, por ser satisfativa e impossibilitar o exame da liquidez e certeza dos créditos a serem compensados, também tem respaldo dos doutrinadores que estudam o mandado de segurança. É o que se conclui dos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles em “Mandado de Segurança” (29ª Edição, atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. Pgs. 36/37).

“Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.

Quando a lei alude a *direito líquido e certo*, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, *direito líquido e certo* é *direito comprovado de plano*. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança. Evidentemente, o conceito de liquidez e certeza adotado pelo legislador do mandado de segurança não é o mesmo do legislador civil (CC, art. 1.533). É um conceito impróprio – e mal expresso – alusivo a pretensão e comprovação do *direito* quando deveria aludir a precisão e comprovação dos *fatos e situações* que ensejam o exercício desse direito.

Por se exigir situações e fatos *comprovados de plano* é que não há instrução probatória no mandado de segurança.” (Destques do original)

Interpretando as palavras de Hely Lopes Meirelles, chamo a atenção para uma distinção a ser feita: apesar de a liminar no mandado de segurança impossibilitar o exame da liquidez e certeza dos créditos a serem compensados, sendo vedada a sua concessão, o remédio constitucional é meio hábil à declaração do direito à compensação, o que é diferente e autorizado pelo próprio STJ, conforme a Súmula 213, de 23 de setembro de 1998 e publicada no Diário da Justiça em 2 de outubro de 1998, que diz:

“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.”

Ou seja, é possível, por meio do mandado de segurança, assegurar ao contribuinte o direito a compensar suposto crédito, mesmo não quantificado, cuja apuração teria o respaldo da lei. Por exemplo, vamos supor que o sujeito passivo impetra mandado de segurança contra despacho decisório de um Delegado da Receita Federal do Brasil que, com fundamento no artigo 74, § 12, inciso II, alínea “c” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, considerou não declarada a compensação feita com título público. Contra tal decisão não cabe recurso administrativo com efeito suspensivo, conforme o § 13 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c o artigo 61 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. O juiz federal de 1ª instância, se acreditasse que no caso desse sujeito passivo o título público fosse hábil para extinguir crédito tributário, poderia então, com o respaldo da própria Súmula 213, conceder a segurança, anulando o ato administrativo e afastando a aplicação do artigo 74, § 12, inciso II, alínea “c” da Lei nº 9.430, de 1996 ao caso concreto. Porém, de acordo com a Lei nº 12.016, de 2009, e o entendimento do STJ, o que estaria vedado seria, liminarmente, suspender a exigibilidade dos débitos que o contribuinte pretenderia compensar, pois isso demandaria a verificação da liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (como, por exemplo, a determinação dos índices de correção monetária a serem aplicados ao valor de face do título público em questão), o que não cabe em medida liminar.

Assim, no caso da compensação no âmbito tributário, a afirmação de Hely Lopes Meirelles, de que o conceito de liquidez e certeza adotado pelo legislador do mandado de segurança não é o mesmo do legislador civil, não deve

ser interpretada no sentido de que estaria dispensada a quantificação dos créditos do contribuinte para suspender a exigibilidade dos débitos que se pretende compensar. O correto sentido é o de que o sujeito passivo poderia, mesmo sem discutir qual o valor de seu crédito, obter, comprovando a liquidez e a certeza do **direito a compensá-lo**, a concessão da segurança que garantisse seu direito. A verificação do montante a ser compensado é que não caberia em mandado de segurança, já que a ausência de liquidez e certeza não rende ensejo à segurança, de acordo com o mencionado jurista.

À conclusão acima também se pode chegar com a leitura da explicação dada por Hugo de Brito Machado em “*Mandado de Segurança em Matéria Tributária*” (5ª Edição. São Paulo: Dialética, 2003. Pg. 15):

“Já a expressão direito líquido e certo, no contexto normativo do mandado de segurança, está a indicar a ausência de controvérsia quanto aos fatos. O impetrante não pode questionar a verdade dos fatos, a não ser que disponha de prova pré-constituída.”

Em “*Comentários à Lei do Mandado de Segurança*” (8ª Edição, revista. Rio de Janeiro: Forense, 1997), José Cretella Júnior cita Pontes de Miranda, cujo posicionamento é similar ao de Hugo de Brito Machado:

“*Direito líquido e certo* é aquele que não desperta dúvidas, que está isento de obscuridades, que não precisa ser aclarado com o exame de provas em dilações; que é, de si mesmo, concludente e inconcusso. Outro significado não se dá, em direito comercial, ao adjetivo *líquido*, cuja juridicidade os tempos já cunharam: *título líquido*, obrigação líquida são termos encontrados e de efeitos especiais à sua qualidade. De *iliquidez* inquina-se um papel, ou direito, ou obrigação, ou título, quando sobre ele pairam dúvidas razoáveis sobre o quanto. Tais considerações também cabem, em se tratando de mandado de segurança. Desde que, com os documentos juntos, fica patente o direito do suplicante, *líquido e certo* é o seu direito.

(...)

O direito existe, ou não existe; mas, existindo, pode depender de provas, em dilações, e então é incerto e ilíquido (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 2ª Edição, 1953, vol.4, pgs. 369-370)”

Ou seja, no âmbito da compensação em si (não do **direito à compensação**), a prova pré-constituída seria a comprovação do crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Mesmo no caso de haver tal

comprovação, com a conseqüente concessão da medida liminar, o débito do contribuinte não estaria extinto, mas ficaria com a exigibilidade suspensa, conforme Hugo de Brito Machado, em “Curso de Direito Tributário” (29ª Edição – rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 212/213):

“Se o crédito do contribuinte decorre de tributo que afirma ter pago indevidamente mas a questão foi posta em juízo e ainda não existe a seu favor decisão judicial com trânsito em julgado, não é possível a compensação, por força do que dispõe o art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104. Salvo, é claro, se a compensação for autorizada pela autoridade judiciária com o deferimento de liminar, ou de tutela antecipada. A medida judicial, neste caso, ao autorizar a compensação, apenas estará impedindo que o Fisco exija o tributo. Em outras palavras, estará suspendendo a exigibilidade do crédito tributário provisoriamente extinto pela compensação autorizada.” (Grifei)

A Administração Tributária Federal, por meio do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499, de 28 de setembro de 2005, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, também se posicionou pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso IV ou V, do CTN, no caso de concessão de medida liminar autorizando a compensação, em mandado de segurança ou em outras espécies de ação, conforme trecho do parecer transcrito abaixo, fundamentado nos ensinamentos de Paulo César Conrado:

“110. Se, por um lado, não é possível a compensação (seja pelo fato de a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso), por outro, o crédito não pode ser exigido, por força da decisão judicial (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte, que expressamente suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Neste caso, não estaria havendo um conflito?”

111. Analisando bem a questão, não há dúvidas de que referido conflito é apenas aparente, senão veja-se:

“De fato, se não é possível reconhecer-se a legitimidade da norma individual e concreta de compensação produzida pelo contribuinte através de decisão judicial liminar (o que se entende por sua natureza provisória), impõe-se, doutra parte e desde que presentes os requisitos legais, eventual suspensão da exigibilidade do crédito tributário envolvido no procedimento compensatório, o que há de ser comprovado pelo Poder Judiciário (desde que, evidentemente, preenchidos os supostos legalmente exigidos), pela outorga de medida liminar em mandado de segurança, de medida liminar em ação cautelar inominada ou, ainda, de tutela antecipada em ação de rito ordinário (incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional).

É bem certo que tal providência (a suspensão da exigibilidade do crédito tributário) por vezes é interpretada como ‘ato de reconhecimento do direito à compensação’, circunstância que parece ter motivado, por sinal, boa parte dos julgados que resultaram na mencionada Súmula 212. Aclarado,

todavia, o aparente paradoxo havido entre os arts. 170-A e 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional, parece-nos não ser mais possível a adoção de tal orientação, havendo, antes disso, de se isolar as realidades tratadas por cada dispositivo: (i) o art. 170-A (que reescreveu, nessa trilha que vimos desenhando, a Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça), que explicita qual ato judicial (sentença) está capacitado a constituir o fato jurídico da compensação tributária com todos os efeitos que lhe são inerentes (extinção da obrigação tributária e da relação de débito do fisco que lhe são correspondentes); e (ii) o art. 151, especificamente em seus incisos IV e V, do qual se colhe, paralelamente, os tipos de ato judicial constitutivos do fato jurídico da suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, inclusive da que estaria envolvida no contexto de eventual norma individual e concreta de compensação tributária” (CONRADO, Paulo César. Compensação Tributária e Processo, São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 231/232).

112. Outrossim, como medida de esclarecimento, não custa ressaltar que, no texto acima, onde se lê “sentença”, deve-se entender “sentença (gênero) transitada em julgado”.

2.1 O princípio da supremacia do interesse público na compensação

Conforme explicado anteriormente, a doutrina ensina que a compensação no Direito Tributário é conceituada pelo Direito Civil: o Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) repetiu, em seus artigos 368 e 369, o disposto nos artigos 1.009 e 1.010 do Código Civil de 1916 (Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916), ou seja, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem; e a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis (sendo o CTN de 1966, sua fonte foi o Código Civil de 1916).

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, em *“Manual de Direito Tributário”* (3ª Edição – Rio de Janeiro: Impetus, 2006), explicam que, no caso do Direito Tributário, ramo do Direito Público, são acrescentadas exigências fundamentais para que possa ocorrer a compensação, sendo as principais a necessidade de lei que autorize a compensação e que os créditos de titularidade do sujeito passivo sejam líquidos e certos.

A exigência de liquidez e certeza do direito creditório do contribuinte contra a Fazenda Pública tem fundamento não apenas no conceito do instituto no Direito Civil, mas no princípio da supremacia do interesse público, conforme

conclusão que se pode chegar com os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles em *Direito Administrativo Brasileiro* (34ª Edição – São Paulo: Malheiros Editores, 2008):

“Com efeito, enquanto o Direito Privado repousa sobre a igualdade das partes na relação jurídica, o Direito Público assenta em princípio inverso, qual seja, o da supremacia do Poder Público sobre os cidadãos, dada a prevalência dos interesses coletivos sobre os individuais. Dessa desigualdade originária entre a Administração e os particulares resultam inegáveis privilégios e prerrogativas para o Poder Público, privilégios e prerrogativas que não podem ser desconhecidos nem desconsiderados pelo intérprete ou aplicador das regras e princípios desse ramo do Direito. Sempre que entrarem em conflito o direito do indivíduo e o interesse da comunidade, há de prevalecer este, uma vez que o objetivo primacial da Administração é o *bem comum*. As leis administrativas visam, geralmente, a assegurar essa supremacia do Poder Público sobre os indivíduos, enquanto necessária à consecução dos fins da Administração. Ao aplicador da lei compete interpretá-la de modo a estabelecer o equilíbrio entre os privilégios estatais e os direitos individuais, sem perder de vista aquela supremacia.”

Odete Medauar, em *“Direito Administrativo Moderno”* (8ª Edição, ver. E atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004), também afirma que a supremacia do interesse público sobre o privado “apresenta-se como princípio do direito público em geral”. Segundo a autora, a “expressão *interesse público* pode ser associada a *bem de toda a coletividade*, à percepção geral das exigências da vida na sociedade”.

Hely Lopes Meirelles acrescenta que a primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Celso Antônio Bandeira de Mello, em *“Curso de Direito Administrativo”* (24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007), afirma que “o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, III, V e VI), ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social”.

Na obra citada, Bandeira de Mello explica ainda que o “interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses

que os indivíduos **pessoalmente** têm quando considerados **em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem**", não sendo um interesse constituído autonomamente, ou seja, não é algo que existe por si mesmo, dotado de consistência autônoma, como realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes. O autor ensina também que o princípio da supremacia do interesse público "proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último".

Acrescente-se que a aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado no Direito Tributário tem respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ementas de acórdãos transcritas abaixo:

Processo: Resp 841173 / PB RECURSO ESPECIAL 2006/0081552-1

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador T1 – PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 18/09/2007

Data da Publicação/Fonte DJ 15/10/2007 p. 237

Ementa

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. ALCANCE DO ARTIGO 4º, § 1º, DA LEI 8397/92. PENHORA DE RECURSOS DO PROGRAMA DE EQUALIZAÇÃO DE CUSTOS DE PRODUÇÃO DE CANA-DE AÇUCAR PARA A REGIÃO NORDESTE. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE BENS PARA CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO FISCAL. PRIMAZIA DO INTERESSE E DA FINALIDADE PÚBLICAS.

1. A decretação de indisponibilidade de créditos securitizados do Programa Política de Equalização de Preços do Açúcar e do Alcool não viola o artigo 4º, § 1º, da Lei 8397/92 se a empresa executada deixou de indicar bens que se prestem à suficiente garantia do crédito fazendário.

2. A presunção de legitimidade do crédito tributário, a supremacia do interesse público e o princípio de que a execução por quantia certa deve ser levada a efeito em benefício do credor, justificam, em face da excepcionalidade do caso, sejam indisponibilizados os bens do ativo não permanente.

3. A apreciação na instância especial da aptidão do bem para satisfação do crédito exequendo encerra matéria fática, cuja cognição é interdita pela Súmula 07 do E. STJ.

4. Precedentes (Resp. 653764/AL, desta relatoria, DJ. 13.02.2006; Resp 721858, Rel. Min. José Delgado, DJ 29.08.2005)

5. Recurso especial improvido.

Processo RMS 12386 / RJ RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2000/0092265-0

Relator(a) Ministro FRANCIULLI NETTO (1117)

Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 19/02/2004

Data da Publicação/Fonte DJ 19/04/2004 p. 168

Ementa

RECURSO ORDINÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – RECURSO HIERÁRQUICO – SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL – LEGALIDADE – PRECEDENTES.

A previsão de recurso hierárquico para o Secretário de Estado da Fazenda quando a decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro for prejudicial ao ente público não fere os princípios constitucionais da isonomia processual, da ampla defesa e do devido processo legal, porque é estabelecida por lei e, ao possibilitar a revisão de decisão desfavorável à Fazenda, consagra a supremacia do interesse público, mantido o contraditório. Nesse sentido, assevera Hely Lopes Meirelles que os recursos hierárquicos impróprios “são perfeitamente admissíveis, desde que estabelecidos em lei ou no regulamento da instituição, uma vez que tramitam sempre no âmbito do Executivo que cria e controla essas atividades. O que não se permite é o recurso de um Poder a outro, porque isto confundiria as funções e comprometeria a independência que a Constituição da República quer preservar”.

Além disso, o contribuinte vencido na esfera administrativa sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para que seja reexaminada a decisão administrativa. Já a Fazenda Pública não poderá se insurgir caso seu recurso hierárquico não prospere, uma vez que não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos.

Recurso não provido.”

A jurisprudência do STJ dá uma amplitude ainda maior à submissão do ato administrativo ao princípio da supremacia do interesse público, como no acórdão proferido no Mandado de Segurança 2003/0157833-5, transcrito a seguir:

Processo MS 9253 / DF MANDADO DE SEGURANÇA 2003/0157833-5

Relator(a) Ministro GILSON DIPP (1111)

Órgão Julgador S3 – TERCEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento 25/05/2005

Data da Publicação/Fonte DJ 08/06/2005 p. 147

Ementa

ADMINISTRATIVO. CONCURSO DE REMOÇÃO. ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. PARTICIPAÇÃO NO CONCURSO PARA ASSEGURAR VAGA EM OUTRA LOCALIDADE. PERMANÊNCIA NA CIRCUNSCRIÇÃO ONDE ATUA. IMPOSSIBILIDADE DE REMOÇÃO. NORMAS DO EDITAL OBSERVADAS. INTERPRETAÇÃO SOB A ÓTICA DO DIREITO ADMINISTRATIVO. RESPEITO AO PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO E AO PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. ORDEM DENEGADA.

I – Estatui o brocardo jurídico: “o edital é a lei do concurso”. Desta forma, estabelece-se um vínculo entre a Administração e os candidatos, igualmente ao descrito na Lei de Licitações Públicas, já que o escopo principal do certame é propiciar a toda coletividade igualdade de condições no serviço público. Pactuam-se, assim, normas preexistentes entre os dois sujeitos da relação editalícia. De um lado, a Administração. De outro, os candidatos. Com isso, é defeso a qualquer candidato vindicar direito alusivo à quebra das condutas lineares, universais e imparciais adotadas no certame.

II – No caso dos autos, muito embora tenha o autor proposto requerimento administrativo ao Conselho Superior da Advocacia-Geral da União face à realização de dois novos concursos, o mesmo foi denegado, exaurindo-se aí suas possibilidades de ingressar com novos pleitos em relação ao certame regido pelo Edital nº 01/2003. O impetrante ataca um determinado ato, qual seja a Portaria 308/2003, embasando-se, todavia, em critérios de ato diverso, anterior e acabado, não mais sujeito a impugnação.

III – Consoante já se manifestou este Superior Tribunal de Justiça, a interpretação dos atos administrativos deve levar em conta seus princípios basilares. Dentre eles,

destaca-se o da supremacia do interesse público, que só poderá ser mitigado em caso de expressa previsão legal.

IV – A ausência do interesse da Administração reside tão somente na obrigatoriedade de iniciativa na realização do concurso de remoção, quando o número de vagas for inferior ao dos demandantes, o que não significa que a Administração deva promover a remoção de um servidor atendendo a nítido interesse particular.

V – Ordem denegada. (Grifei)

Portanto, conforme a doutrina e a jurisprudência, o princípio da supremacia do interesse público por si só justificaria a existência de prerrogativas para a Fazenda Pública no que diz respeito à compensação no Direito Tributário. Porém, o CTN não chegou a tanto, estabelecendo igualdade de condições na compensação entre o crédito tributário, que goza de presunção legal de liquidez e certeza, e o do sujeito passivo, que tem de ser líquido e certo como o da Fazenda Pública. E o entendimento do STJ seguiu pelo mesmo caminho, vedando à concessão de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, por ser satisfativa e impossibilitar o exame da liquidez e certeza dos créditos a serem compensados. A Lei nº 12.016, de 2009, transformou o posicionamento do tribunal em vedação por expressa disposição legal. Porém, conforme entendimento de renomados juristas, tal proibição seria inconstitucional.

2.2 A afronta à separação dos poderes e à universalidade da jurisdição

O artigo 170-A do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. O dispositivo também reforça o entendimento do STJ no sentido de proibir a concessão de medida liminar autorizando a compensação no âmbito tributário, além de servir como mais um fundamento jurídico para a existência

da vedação imposta pelos parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei nº 12.016, de 2009. No entanto, Hugo de Brito Machado, em “**Curso de Direito Tributário**” (29ª Edição – ver. E atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 212/213) discorda:

“Há, é certo, decisões judiciais afirmando que em face do art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, não se admite medida liminar autorizando a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Tais decisões, todavia, não nos parecem acertadas. O art. 170-A veda a compensação que o contribuinte eventualmente pretenda fazer apenas porque, considerando que pagou tributo indevido, ingresse em juízo para obter decisão confirmatória de seu entendimento, vale dizer, decisão considerando que efetivamente ocorreu um pagamento indevido. Não veda o deferimento de medida liminar autorizando a compensação.”

Seguindo esse raciocínio, na obra citada acima, o jurista vai ainda mais longe:

“Disposições de leis ordinárias que vedam o deferimento de medida liminar para assegurar ao contribuinte o direito à compensação padecem de flagrante inconstitucionalidade. Uma vez demonstrado que estão presentes os requisitos para o deferimento da liminar, que por isto mesmo é necessária para assegurar a eficácia da sentença que a final venha a decidir pela existência do direito do contribuinte, o juiz deve deferir a medida, sob pena de estar denegando o direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado. Esse entendimento, todavia, por razões óbvias, não é aceito pelas autoridades fazendárias, que geralmente só se preocupam com a arrecadação.”

José Eduardo Soares de Melo, em “*Comentários ao Código Tributário Nacional*” – Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores .(1ª Edição. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005, fls. 1.260/1.262) também se manifesta pela inconstitucionalidade do artigo 170 do CTN, e, por conseqüência, da vedação à concessão de liminar para compensar créditos tributários.

“Esse preceito é objetado com a assertiva de que interfere no princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF) e na independência dos poderes da República (art. 2º, CF), uma vez que o Judiciário tem absoluta competência para decidir as ações e medidas que lhe são propostas, sem qualquer coerção que possa prejudicar o poder de cautela.

Argumenta-se que sua aplicação limita-se aos casos em que o crédito

origina-se de tributo objeto de contestação judicial; não sendo aplicável nos casos em que o crédito decorra de pagamentos de tributos declarados inconstitucionais (controle concentrado), ou face à edição de resolução do Senado suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional, no âmbito do controle difuso.”

2.3 Crédito líquido e certo: exceção à regra

Analisando o entendimento de Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo, chega-se à conclusão de que, em algumas situações, os parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei nº 12.016, de 2009, seriam inconstitucionais, por contrariar os princípios da universalidade da jurisdição (ou do acesso ao Poder Judiciário, determinado no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Magna), da separação dos poderes e da razoabilidade. Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior, em *“Curso de Direito Constitucional”* (13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. Pgs. 66/68), explicam que os princípios são regras-mestras dentro do sistema positivo, “determinam a regra que deverá ser aplicada pelo intérprete, demonstrando um caminho a seguir”. Assim, “há uma hierarquia interna valorativa dentro das normas constitucionais, ficando os princípios em um plano superior, exatamente pelo caráter de regra estrutural que apresentam”. Citando Jorge Miranda, David Araújo e Nunes Júnior afirmam que a ação mediata do princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema.

Desse modo, fica claro que a vedação legal de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, tem que ser interpretada em conjunto com os princípios constitucionais da separação dos poderes, da universalidade da jurisdição e da razoabilidade. Assim, é necessária, nas hipóteses em que o contribuinte comprove de plano a existência de crédito a ser compensado, uma interpretação sistemática dos parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei 12.016, de 2009. Nas palavras de David Araújo e Nunes Júnior em *“Curso de Direito Constitucional”* (13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. Pgs. 75/76):

“A interpretação sistemática, finalmente, é aquela empreendida à vista das relações de coordenação e subordinação da norma jurídica analisada com as demais normas integrantes do sistema, quer situada no mesmo patamar de hierarquia, quer situada num patamar superior.

Na verdade, o objetivo da interpretação sistemática é a análise da norma jurídica como parte do sistema. Assim, interpretar uma norma implica a interpretação do sistema, como um todo.

(...)

No ponto, oportuno transcrever o conceito fornecido por Juarez de Freitas:

‘... a interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, entre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos’.

Além disso, entre os princípios de interpretação constitucional está o da supremacia da Constituição, que, segundo David Araújo e Nunes Júnior na obra citada anteriormente, impõe que, dentre as interpretações hipoteticamente possíveis para a norma infraconstitucional, só podem ser válidas aquelas que estão em conformidade com o texto da Lei Maior. Portanto, interpretando sistematicamente os dispositivos da Lei nº 12.016, de 2009, com fundamento ainda no princípio da supremacia da Constituição, e com o apoio da doutrina e da jurisprudência do STJ em relação ao mandado de segurança, conclui-se que a vedação legal é somente um norte a ser seguido pelo Poder Judiciário, podendo ser afastada no caso concreto. O próprio Hugo de Brito Machado admite isso em *“Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 139 a 218 – Volume III”* (São Paulo: Atlas, 2005):

“... nos casos em que os provimentos cautelares ou antecipatórios são cabíveis, sua denegação implica denegação da própria jurisdição, que para ser efetiva há de ser útil e não apenas formal. A melhor interpretação do art. 170-A do Código Tributário Nacional, inclusive porque o coloca de acordo com a Constituição, é aquela segundo a qual dita norma não exclui a possibilidade de provimentos cautelares ou antecipatórios.”

Isso porque há casos em que liminar pode sim ser deferida, com fundamento na existência de crédito líquido e certo do contribuinte, motivo suficiente para afastar a aplicação dos dispositivos, cujo objetivo é apenas o de evitar a compensação de crédito tributário sem a correspondente obrigação líquida e certa da Fazenda Pública para com o sujeito passivo. Marcelo Alexandrino e Vicente

Paulo, em *“Manual de Direito Tributário”* (3ª Edição – Rio de Janeiro: Impetus, 2006), exemplificam as hipóteses em que o crédito do sujeito passivo é líquido e certo:

“Os créditos tributários somente podem ter por titulares pessoas jurídicas de direito público e gozam de presunção legal de liquidez e certeza. Já os créditos de titularidade do particular (que não podem em hipótese nenhuma ser créditos tributários) precisam de algum instrumento que lhes confira liquidez e certeza, como um contrato entre o particular e a fazenda, o direito à restituição de um valor indevidamente pago à fazenda já reconhecido em decisão administrativa ou judicial, um título executivo judicial ou extrajudicial do particular contra a fazenda, etc.”

Aplicando os exemplos acima a um caso hipotético, vamos supor que um contribuinte ajuizou ação de repetição de indébito, alegando a inconstitucionalidade da Taxa Cacex de que tratava o artigo 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, dispositivo declarado inconstitucional em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do Recurso Extraordinário nº 188.107-1 – Santa Catarina, e cuja execução foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 11, de 21 de junho de 2005. Tendo a seu favor decisão judicial transitada em julgado, na qual foi verificada a liquidez e certeza de seu crédito, com a apuração do montante devido pela Fazenda Pública, o contribuinte, com fundamento no artigo 74, caput, da Lei nº 9.430, de 1996, e no artigo 70 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, comprova a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário, ou a renúncia à sua execução, para compensá-lo por meio da Declaração de Compensação.

Porém, suponhamos que, fundamentando-se no artigo 74, § 12, inciso II, alínea “e” da Lei nº 9.430, de 1996, despacho decisório de Delegado da RFB considere não declarada a compensação feita com tal crédito, argumentando que não se refere a tributo ou contribuição administrado pela RFB. Contra tal decisão não cabe recurso administrativo com efeito suspensivo, conforme o § 13 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c o artigo 61 da Lei nº 9.784, de 1999. Nesse caso, comprovado que o contribuinte tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado, em que houve a quantificação de seu crédito, o magistrado teria amplo respaldo jurídico para conceder a liminar em mandado de segurança, se entendesse que o dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, não poderia ser aplicado ao caso.

Em outro exemplo, um contribuinte recolhe, indevidamente, por meio de Documento de Arrecadação de Receita Federais (DARF), um débito decorrente de auto de infração lavrado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). De acordo com o artigo 20 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é competente para restituir a quantia ao contribuinte, desde que haja parecer do órgão responsável pela administração da receita – no caso, o IBAMA – reconhecendo o direito creditório. Mesmo com o reconhecimento do direito creditório, para a Administração Tributária o contribuinte não poderá utilizar a Declaração de Compensação para compensar esse crédito, sob pena de que a compensação seja considerada não declarada, por força do artigo 74, § 12, inciso II, alínea “e” da Lei nº 9.430, de 1996 (será considerada não declarada a compensação com crédito que não se refira a tributo ou contribuição administrado pela RFB). Porém, no caso concreto, o magistrado pode concluir que tal vedação contraria os princípios da separação dos poderes, da universalidade de Jurisdição e da razoabilidade, tratando-se de restrição desproporcional ao direito de compensação do sujeito passivo. Também nesse caso seria possível o deferimento de provimento cautelar, tendo em vista a liquidez e certeza do crédito contra a Fazenda Pública, já reconhecido por ente da Administração Pública indireta.

Utilizando-se da interpretação conforme a Constituição, modalidade de controle de constitucionalidade e não de regra de interpretação de direito, seria possível o Supremo Tribunal Federal (STF) dar aos parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei nº 12.016, de 2009, o significado mencionado acima, em respeito aos princípios do Máximo Aproveitamento dos Atos Normativos (Princípio da Economia do Ordenamento) – que significa dar máxima utilidade ao ato jurídico – e da presunção de constitucionalidade das leis. De acordo com David Araújo e Nunes Júnior em “Curso de Direito Constitucional” (13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. Pg. 48), “um dos raciocínios básicos de hermenêutica constitucional diz que a norma infraconstitucional deve ser interpretada no sentido de sua constitucionalidade, ou seja, deve-se presumir que o desejo do legislador infraconstitucional foi incrementar a vontade da Constituição, e não o contrário. Desse modo, quando perante interpretações distintas, o intérprete estaria vinculado a optar por aquela que conduísse pela constitucionalidade do ato normativo”. E os doutrinadores concluem:

“Nesse caminho, a Corte poderia declarar a constitucionalidade de uma norma, desde que lhe fosse atribuída determinada interpretação que a afeiçãoasse, com efeito, à Constituição.”

Observe-se que, na análise da vedação à concessão de liminar para compensação de crédito tributário, restringir sua possibilidade de aplicação aos casos de não comprovação de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública não transformaria o STF em legislador positivo, hipótese em não pode ser aplicada a interpretação conforme a Constituição, de acordo com o Ministro Moreira Alves².

Assim, a possível aplicação da interpretação conforme a Constituição, não caso de os parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei nº 12.016, de 2009, serem submetidos ao controle de constitucionalidade pelo STF, evitaria que se retirasse do ordenamento jurídico a vedação da concessão de liminar para a compensação de crédito tributário, que é extremamente eficaz na proteção do patrimônio público, sendo a proibição razoável na maioria das situações, nas quais não há comprovação de plano da existência de crédito e líquido e certo contra a Fazenda Pública.

3 CONCLUSÃO

A vedação de concessão de liminar que autorize a compensação de crédito tributário, em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, imposta pelo artigo 7º, §§ 2º e 5º da Lei nº 12.016, de 2009, com fundamento na orientação jurisprudencial do STJ, está de acordo com a Constituição da República, nos casos em que o contribuinte não comprova a liquidez e certeza de seu crédito contra a Fazenda Pública, ainda que tenha direito à compensação. Isso porque não teria sentido o Poder Judiciário autorizar provisoriamente a compensação em si nesses casos, devido à

² Representação de inconstitucionalidade n. 1.417-7-DF, j. em 12-9-1987, Ementário do STF, v. 1497, p. 72; JUIS, n. 7.

impossibilidade de se quantificar o crédito tributário que poderia ser suspenso: é pacífico que a liminar proferida em medida cautelar ou mandado de segurança impossibilita o exame da liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo a serem compensados, comprovação que teria de ser feita de plano, no momento do ajuizamento da ação.

Porém, nos casos em que o contribuinte comprova de plano a liquidez e certeza de seu crédito contra a Fazenda Pública, havendo fundamento para a concessão de provimento liminar ou cautelar, os citados dispositivos da Lei nº 12.016, de 2009, têm de ser interpretados em conjunto com os princípios constitucionais da separação dos poderes, da universalidade da jurisdição e da razoabilidade. Assim, o Poder Judiciário pode fazer uma interpretação sistemática desses dispositivos legais, tendo como base o princípio da supremacia da Constituição, afastando a aplicação da vedação legal nas hipóteses em que o crédito do sujeito passivo já está quantificado, preenchidos os requisitos previstos para a concessão da liminar, ou seja, o periculum in mora e o fumus boni iuris.

Acrescento ainda que, utilizando-se da interpretação conforme a Constituição, seria possível o STF dar a tais dispositivos o significado mencionado no parágrafo anterior. Considerando que na maioria das vezes o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública não é líquido e certo na ocasião da impetração do mandado de segurança, evitaria-se a declaração de nulidade dos parágrafos 2º e 5º do artigo 7º da Lei nº 12.016, de 2009, ao se priorizar, nos casos de comprovação da liquidez e certeza, a interpretação que tem um sentido em conformidade com a Constituição. Isso impediria a retirada dos dispositivos do ordenamento jurídico, já que, conforme comprova a orientação jurisprudencial do STJ, podem ser aplicados na maior parte das ações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ANJOS, Luís Henrique Martins dos. **A Interpretação conforme a Constituição enquanto técnica de julgamento do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <http://www.direito.ufrgs.br/processoeconstituicao/cursos/arquivosdocurso/InterpretaCfConst.doc> (acessada em 17 de agosto de 2009).

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição – rev. e atu. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Luiz Alberto David e JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª Edição – Atualizada até a EC nº 57/2008. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª Edição – revisada. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – **Código Civil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

JUNIOR, José Cretella. **Comentários à Lei do Mandado de Segurança**. 8ª Edição, revista. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 12ª Edição revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição – ver. E atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária**. 5ª Edição. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008)

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 8ª Edição, ver. E atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de Segurança**. 29ª Edição, atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007

MELO, José Eduardo Soares de. Comentários ao artigo 170 do CTN in **Comentários ao Código Tributário Nacional** (Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores). 1ª Edição. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2005.

PINHEIRO NETO, Luiz Mário Mamede. **Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499**, de 28 de setembro de 2005, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2008/in9002008.htm>.