**SINOPSE DO CASE: Restituição de Compensação de ICMS exportação.[[1]](#footnote-1)**

Milena Castro Fernandes[[2]](#footnote-2)

Fabiano Ferreira Lopes[[3]](#footnote-3)

**1. DESCRIÇÃO DO CASO**

A empresa Silva & Silva Comércio Ltda., na qual atua na área de comércio varejista de mercadorias em geral e possui sede em São Luís - MA, foi autuada em agosto de 2002 por motivo de inadimplência no pagamento do imposto ICMS , relativo aos exercícios financeiros dos anos de 1999 e 2000. A atual Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão (SEFAZ-MA), intima a SS Comércio, em 06 de fevereiro de 2002, para que possa liquidar os referidos créditos tributários em 72 (setenta e duas) horas. Caso não cumprisse com a liquidação iria haver a inscrição na dívida ativa e a suspensão do cadastro de contribuintes.

Acontece que a administração da empresa, após consultar seu contador, resolveu utilizar o recurso de compra de créditos tributários de ICMS exportação, para liquidar os créditos tributários por meio da compensação. Sendo assim, foi devidamente deferido o pedido protocolizado pelo contador de compensação, ocasionando assim a extinção dos créditos tributários.

No entanto, os advogados da empresa no ano de 2005 entenderam que a mesma possui direito à redução da multa paga em 60%, pelo fato dos valores cobrados terem sido compensados em menos de 30 dias, conforme o decreto 14.744/95. Nesse entendimento, os advogados afirmam que o instituto da compensação e do pagamento possuem o mesmo significado, de modo que a compensação se trata de uma pagamento indireto, um modo especial de extinção da obrigação, já que os credores são concomitantemente devedores uns dos outros, assim como também pelo fato de as dívidas se extinguirem reciprocamente antes das mesmas serem pagas, além de permitir o fracionamento de um dos débitos, o que representa a exceção ao princípio geral de que o credor não pode ser obrigado a receber por partes.

Com base nisso, dar-se então o parecer a respeito da viabilidade ou não do ajuizamento de ação de repetição de indébito tributário requerido pelos advogados da empresa.

**2. IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DO CASO**

**2.1 Teorias Envolvidas**

Para se obter um melhor entendimento do caso em análise cumpre primeiramente tratar de alguns assuntos pertinentes para que se possa solucionar o caso. Deste modo, faz-se necessário definir a princípio o que se entende por obrigação e créditos tributários.

Pode-se dizer que o tributo é definido pelo CTN como uma prestação pecuniária, correspondendo a obrigação de o sujeito passivo, contribuinte, entregar determinada quantia de dinheiro ao fisco. Essa obrigação é denominada de obrigação principal. Em contrapartida, existem outras obrigações tributárias, denominadas de obrigações acessórias, em que o objeto não é pecuniário, seria, portanto, uma obrigação impositiva de conduta. Seriam, as obrigações de fazer, não fazer ou suportar impostas pela legislação tributária com a finalidade de fiscalizar e arrecadar tributos.

Com base nisso, crédito tributário e obrigação tributária devem ser entendidos como coisas diversas. Pois o crédito decorrente da obrigação, em que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo devido ou da penalidade pecuniária. Diferentemente da obrigação tributária em que ainda não se poderá exigir o pagamento do tributo. Pois a exigibilidade do crédito tributário só virá com o lançamento tributário que consequentemente irá constituir o crédito tributário. É importante ressaltar que quando já houver se constituído o crédito tributário, só se poderá modificar, extinguir, ou suspender, nos casos previstos em lei, portanto a autoridade administrativa não poderá dispensar o seu pagamento, sob pena de responsabilidade funcional (art.141, CTN).

A partir da constituição do crédito tributário através do lançamento, a obrigação se torna líquida, certa e exigível, de forma que deve o contribuinte cumprir com a obrigação. Caso não haja o cumprimento, a Administração Tributária poderá utilizar dos meios executivos para o recebimento do tributo. Entretanto existem casos que são suspensas as medidas de cobrança pelo Fisco, como os casos previstos no artigo 151 CTN. Conforme Kiyoshi Harada “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificação ao sujeito passivo”. (HARADA, p.374). Existe ainda a exclusão de crédito tributário em que não haverá lançamento e consequentemente também não haverá o estabelecimento do crédito tributário mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, é o caso de isenção e anistia, que “são normas desonerativas dos deveres patrimoniais do contribuinte”. (SABBAG, 2012, p. 887).

No que tange a extinção das obrigações poderá ocorrer nos casos previstos no artigo 156 CTN. Há divergência a respeito de ser meramente exemplificativa ou de fato taxativa. É importante ressaltar que o CTN tratou a extinção no que diz respeito a obrigação principal diferentemente das obrigações acessórias em que o CTN não se referiu, pois “sua extinção opera pela implementação das prestações a que elas se referem, sejam positivas ou negativa.” (SABBAG, 2012, p. 866).

No caso exposto, a extinção da obrigação se deu através do pedido de compensação deferido, feito pelo contador da empresa. A autorização para esta compensação está no Decreto 16.501/98, art.2, alínea a, do Estado do Maranhão, em que no caso em tela a empresa se utilizou da compra de crédito tributário para compensar a dívida.

A lei 7.801/02 do Estado do Maranhão autoriza a compensação de débito de natureza tributária e não tributária. Conforme salientado por Hugo de Brito Machado “a compensação é como um encontro de contas”, de modo que, caso o obrigado ao pagamento do tributo seja credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer a compensação. Esta, por sua vez é considerada uma modalidade de extinção da obrigação. Consiste, portanto, quando há obrigações recíprocas entre as mesmas partes. No entanto, essa compensação não deverá ser feita a bel-prazer do contribuinte, pois dependerá da lei específica que autorizar, ou mesmo da própria autorização do Poder Executivo, diferentemente do que ocorre no direito privado. O art. 170 CTN traz expressamente que:

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.

Sendo assim, “a lei específica de cada ente tributante poderá permitir que o sujeito passivo compense crédito que detenha contra a Fazenda, desde que sejam líquidos e certos (vencidos ou vincendos), com os créditos tributário devidos”. (SAKIYAMA, 2012, p. 165).

O direito de compensar se dá como uma garantia dos direitos de crédito, em que a própria Constituição Federal a tem como fundamento, não podendo, portanto, qualquer outra lei inferior negar esse direito. De acordo com esse entendimento, se poderia notar uma incoerência ao pretender que alguém devedor e sendo credor ao mesmo tempo da mesma pessoa pudesse exigir o pagamento de seu crédito, sem que estivesse obrigado ao pagamento também. Conforme o princípio da moralidade ninguém deverá ter a pretensão de receber os créditos sem quitar com seus débitos, dessa forma, como a Fazenda Pública se encontra atrelada ao princípio da moralidade, não se pode negar ao indivíduo contribuinte o direito de se utilizar dos seus créditos para poder quitar suas obrigações perante a Fazenda Pública por meio da compensação.

 No entanto, há entendimento de que o CTN não estabelece expressamente a compensação como forma de extinção do crédito tributário, pois somente menciona que a lei poderá fazer nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação atribuir a autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários do sujeito passivo em relação a Fazenda Pública. (MACHADO, 2006, p.223). É importante ter em vista que a autoridade administrativa não pode se utilizar da discricionariedade da medida de compensação, pois o direito de um é direito de todos que se encontrarem naquela determinada situação. Como afirma Sabbag “nos casos em que a compensação de tributos depender de autorização do Fisco, tal permissão não pode ser eivada de caprichos praticados pela autoridade sob a manta de poderes discricionário, inexistindo, portanto, o arbítrio”. (SABBAG, 2012, p.878)

É importante ressaltar que para haver a extinção por meio da compensação deverá obedecer um procedimento em que se da pela entrega de declaração, juntamente à Secretaria da Receita Federal, que deverá constar as informações concernentes ao crédito tributário e os próprios débitos que serão compensados.

Como já dito anteriormente, no caso exposto houve a compensação da obrigação tributária e sua consequente extinção. No entanto, a multa pela inadimplência foi paga integralmente, porém conforme expresso no RICMS do Estado do Maranhão, a empresa deveria pagar apenas 60 % da multa em causa do pagamento ter sido realizado entre os 30 dias contados da data da intimação. Com base nisso, indaga-se se é correta a ação de repetição de indébito. Necessário se faz primeiramente conceitua-la.

A repetição de indébito é considerada tanto um direito quanto uma ação processual em que o indivíduo prejudicado tem direito, pela quantia da prestação paga indevidamente, ou seja, sem que a devesse, o fez, por erro. Tendo, portanto, o direito de pleitear a devolução dessa quantia que foi realizada desnecessariamente, para que evite o enriquecimento ilícito. O CTN tem como base o princípio geral que veda o enriquecimento sem causa, tendo a restituição total ou parcial previsto no art. 165 CTN em que independe do prévio protesto e independe, também, de qualquer modalidade do seu pagamento.

Deste modo, a repetição de indébito serve como um instrumento de restituição dos valores que foram recolhidos indevidamente ao cofre público. Sendo uma forma de coibir o enriquecimento sem causa ou ilícito.

**2.2 Decisões Possíveis**

Caso haja o descumprimento das obrigações tributárias principais assim como também as acessórias, o indivíduo estará sujeito a multa além do próprio pagamento do tributo. Conforme expresso no art. 903 do Relatório do ICMS/95 do Estado do Maranhão.No entanto, a multa supracitada acima deveria ser reduzida 60 %, já que os advogados da empresa afirmaram que o crédito tributário foi pago em 30 dias. Esse prazo deve ser contado da data da intimação, conforme dito no art. 907, inciso I em que: “As multas oriundas de termo de verificação ou auto de infração terão o seu valor reduzido: de 60%, quando o crédito tributário exigido for pago no prazo de até 30 dias, a contar da data da intimação”.

Dessa forma, como a multa foi paga integralmente e dentro do prazo dos 30 dias, a empresa terá o direito de ser restituída pelo valor pago indevidamente em excesso, que corresponde ao desconto de 60% assegurado em lei. Pode se considerar como pagamento indevido e em consequencia sua restituição tributária o caso em que o contribuinte paga um tributo que não é devido por lei, ou no caso em que paga mais do que a própria lei determina de acordo com o artigo 165 CTN.

Outro ponto que possibilita a procedência da ação de repetição de indébito consiste no que tange a compensação, através da compra de crédito tributário, como forma de pagamento e consequentemente da extinção do crédito tributário. Pois tanto a compensação quanto o pagamento consiste na quitação da obrigação, ainda que a compensação se trate de uma forma de quitação indireta. O artigo trata de pagamento podendo-se ter uma interpretação mais ampla em que engloba a compensação como forma de pagamento de que trata o artigo 165.

A administração poderia afirmar que a compensação não seria uma forma de pagamento. Caso em que não seria cabível a ação de repetição de indébito pelo fato de que o artigo só fala de restituição do indébito do pagamento feito em excesso, interpretando-se de forma literal não seria possível a restituição, pois não se trata de pagamento e sim de compensação. A administração poderia alegar, portanto, uma diferença entre o pagamento e a compensação, embora os dois sejam considerados formas de extinção.

Outro entendimento desfavorável a compensação de créditos, se dá com o argumento de que os créditos da Fazenda Pública seriam créditos de todos, não devendo ser admitido que sejam compensados com créditos individuais dos contribuintes. No entanto, deve-se notar nesse entendimento um viés autoritário, pois se os créditos tributários são considerados créditos de todos, os débitos também deveriam estar enquadrados nesse mesmo sentido, sendo, portanto, débito de todos, o que faz com que a compensação não exista. (MACHADO, 2006, p.226).

Já foi firmado entendimento em diversas jurisprudências assim como no STJ, referente as súmulas 162 e 188, de que a multa tributária pode ser objeto de ação de repetição de indébito, com juros e correção monetária.

PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - CORREÇÃO MONETÁRIA - TERMO INICIAL - JUROS MORATÓRIOS - INCIDÊNCIA - TERMO "A QUO". SÚMULAS 162 E 188 STJ - PRECEDENTES. - Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido, como pacificado nesta Eg. Corte. - A jurisprudência deste STJ consagrou o entendimento de que os juros moratórios são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, quando se tratar de repetição de indébito tributário. - Recurso conhecido e parcialmente provido. (STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 110467 SP 1996/0064560-4, Relator(a):MIN. PEÇANHA MARTINS).

 Quanto a repetição de indébito o Procurador Ercias Sousa, possui entendimento de que “não apenas o pagamento indevido haverá de ensejar a repetição, mas outras formas de extinção, como a compensação, se efetuadas em relação a quantum indevido, haverão de dar ocasião à repetição, na mesma medida” (SOUSA, 2002). Com base nas argumentações expostas, fica clara a procedente ação de repetição de indébito para que haja a restituição da quantia paga indevidamente em excesso.

REFERÊNCIA:

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**, 7 ed., p 374

JUSBRASIL. **Jurisprudência STJ**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/436870/recurso-especial-resp-110467-sp-1996-0064560-4-stj> acessado em: 09 de outubro de 2012.

MACHADO. Hugo de brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006.

OLIVEIRA, Michele Cristina Souza Colla de. **Elementos da ação de repetição de indébito tributário**. Disponível em <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\_dh=6551> Acessado em: 08 de outubro de 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SAKIYAMA, Robinson. **Tributário 4**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. **Do pagamento indevido e sua repetição.** Disponível em: [<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3180>](http://jus.uol.com.br/revista/texto/3180/do-pagamento-indevido-e-sua-repeticao). Acessado em: 08 de outubro 2012.

1. Case apresentado à disciplina de Direito Tributário da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB [↑](#footnote-ref-1)
2. Aluna do 8º período, do curso de Direito, na UNDB [↑](#footnote-ref-2)
3. Professor da disciplina em epígrafe [↑](#footnote-ref-3)