

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Amanda Aparecida Gomes

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA:
aplicada sobre a compensação tributária não homologada
na esfera administrativa federal**

**Taubaté - SP
2023**

Amanda Aparecida Gomes

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA:
aplicada sobre a compensação tributária não homologada
na esfera administrativa federal**

Trabalho de Graduação em Direito,
apresentado ao Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade de Taubaté,
como parte dos requisitos para colação de
grau e obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Andréia Fogaça
Rodrigues Maricato

**Taubaté -SP
2023**

Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI
Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBi
Universidade de Taubaté - UNITAU

G633i Gomes, Amanda Aparecida
(In)Constitucionalidade da multa isolada : aplicada sobre a
compensação tributária não homologada / Amanda Aparecida Gomes. --
2023.
64f.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento
de Ciências Jurídicas, 2023.
Orientação: Profa. Dra. Andréia Fogaça Rodrigues Maricato,
Departamento de Ciências Jurídicas.

1. Compensação tributária. 2. Multa isolada. 3. Crédito tributário.
4. Direito tributário. I. Universidade de Taubaté. Departamento de
Ciências Jurídicas. Curso de Direito. II. Título.

CDU - 34:336.22

Amanda Aparecida Gomes

(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA: aplicada sobre a compensação tributária não homologada na esfera administrativa federal

Trabalho de Graduação em Direito, apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para colação de grau e obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Dedico à minha mãe, que dentro de sua simplicidade, sempre me encorajou para realizar meus sonhos e ao meu pai (*in memoriam*), que mesmo partindo desse mundo tão cedo, deixou em mim um pouco da sua força para lutar pelos meus propósitos. A vocês, todo meu amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à minha mãe, ao meu marido Sérgio e à família que ele me deu, por acreditarem em mim, por me encorajarem e me apoiarem nessa importante etapa da minha vida.

Agradeço a professora orientadora Dr^a Andréia Maricato, por sua paciência e disponibilidade em me mostrar os caminhos a serem trilhados neste trabalho.

Ao Wagner Brito e Paulo Bertazzo, por terem me apoiado durante o meu curso de Direito, e em especial, nas discussões que me fizeram escolher este tema.

À Elaine Barros, minha amiga, cunhada e também minha inspiração como profissional, que me emprestou livros de um dos mais importantes doutrinadores do Direito Tributário, enriquecendo o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus amigos e futuros colegas de profissão que a UNITAU me proporcionou conhecer e conviver, os quais contribuíram com essa “jornada” compartilhando conhecimento e muita parceria, especialmente, Ana Paula Kuchenbecker, Francielle Faria, Henrique Freitas, Ivanil Ribeiro Junior e Gustavo Sebalhos.

Por fim, à UNITAU e a todos os seus professores, que trabalham diariamente para não só formar pessoas, mas também realizar sonhos.

RESUMO

A presente monografia tem por objeto analisar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da multa isolada aplicada aos contribuintes com base no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, em valor correspondente a 50% sobre o valor do débito objeto de compensação tributária não homologada pela autoridade fazendária. Parte-se da premissa que ainda que uma lei seja publicada e seja considerada válida e eficaz, ela pode vir a ser considerada inconstitucional e mudar os rumos das tratativas tributárias dos contribuintes, principalmente, quando ela o prejudica violando seus direitos garantidos pela Constituição. Com isso, faz-se necessário trazer os pontos a favor da constitucionalidade e da inconstitucionalidade da multa isolada, considerando inicialmente alguns conceitos básicos sobre obrigação tributária, composta por três elementos essenciais: relação jurídica, vínculo jurídico e objeto. Após isso, tem-se que da relação jurídica nasce o crédito tributário através do lançamento, que pode ser feito pela Administração Pública ou através de declarações transmitidas pelo próprio contribuinte. Uma vez constituído o crédito, ele deve ser extinto por uma das modalidades previstas no Código Tributário Nacional, conforme disposto em seu artigo 156, dentre elas: pagamento, transação, remissão e compensação. Sendo que a compensação tributária na esfera federal é tema da presente monografia, devido as polêmicas em torno dessa sanção tributária aplicada sobre o contribuinte sem considerar a sua boa-fé. Após as considerações sobre a compensação tributária, especialmente, na esfera federal, é realizado o estudo sobre o conceito de sanções tributárias, bem como as suas funções no ordenamento jurídico e alguns princípios constitucionais que devem ser observados. Após, é abordado sobre as penalidades pecuniárias aplicadas no âmbito tributário, sendo que a multa isolada é uma delas. Em seguida, é abordado o julgamento do STF do Tema 736 de repercussão geral, oriundo do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, com os pontos a favor da inconstitucionalidade de acordo com a defesa do contribuinte deste processo e a favor da constitucionalidade da multa isolada de acordo com a Procuradoria-Geral da República, sendo que ambas as partes argumentaram muito bem com base, principalmente, nos princípios constitucionais e necessidade do Estado. Por fim, durante o desenvolvimento dessa monografia, o STF decidiu o caso e fixou a tese de inconstitucionalidade da multa isolada aplicada de acordo com o § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, no entanto, até a presente data o texto da lei ainda não foi alterado.

Palavras-chaves: Compensação tributária. Multa isolada. Crédito tributário.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to analyze the constitutionality or unconstitutionality of the isolated fine imposed on taxpayers based on § 17 of article 74 of Law 9.430/1996, corresponding to 50% of the amount of the debt subject to tax compensation not approved by the tax authority. It starts from the premise that even if a law is published and is considered valid and effective, it may be considered unconstitutional and change the course of taxpayers' tax negotiations, especially when it harms them by violating their rights, which are guaranteed by the Constitution. Thus, it is necessary to bring the points in favor of the constitutionality and unconstitutionality of the isolated fine, initially considering some basic concepts about tax obligation, composed of three essential elements: legal relationship, legal bond and object. After that, the tax credit is generated from the legal relationship through the entry, which can be done by the Public Administration or through statements transmitted by the taxpayer. Once the credit is constituted, it must be extinguished by one of the modalities provided for in the National Tax Code, as provided in its article 156, among them: payment, transaction, remission and compensation. Tax compensation at the federal level is the subject of this monograph, due to the controversies surrounding this tax penalty applied to the taxpayer without considering his good faith. After considerations on tax compensation, especially at the federal level, a study is carried out on the concept of tax sanctions, as well as their functions in the legal system and some constitutional principles that must be observed. Afterwards, it is approached about the pecuniary penalties applied in the tax scope, and the isolated fine is one of them. Next, the judgment of the STF on Theme 736 of general repercussion, arising from Extraordinary Appeal 796.939/RS, is discussed, with the points in favor of unconstitutionality in accordance with the defense of the taxpayer of this process and in favor of the constitutionality of the isolated fine of agreement with the Attorney General's Office, and both parties argued very well, based mainly on constitutional principles and the needs of the State. Finally, during the development of this monograph, the STF decided the case and established the thesis of unconstitutionality of the isolated fine imposed in accordance with § 17 of article 74 of Law 9.430/1996, however, until the present date the text of the law has not yet been changed.

Keywords: Tax compensation. Isolated fine. Tax credit.

SUMÁRIO

	RESUMO	6
	ABSTRACT	7
	INTRODUÇÃO	9
2	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	11
2.1	Obrigação tributária	11
2.1.1	Obrigação principal	14
2.1.2	Obrigação acessória	15
2.2	Crédito tributário a lançamento	18
2.3	Modalidades de extinção do crédito tributário	23
3	COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	31
3.1	Pagamento indevido ou a maior	33
3.2	Compensação tributária na esfera administrativa federal	36
4	SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	41
4.1	Conceito e teorias das sanções	41
4.2	Funções das sanções	44
4.3	Sanções tributárias e os princípios constitucionais	47
4.4	Sanções tributárias pecuniárias	50
4.4.1	Penalidades pecuniárias	50
4.4.2	Juros de mora	51
4.4.3	Multa de mora	51
4.4.4	Multa de ofício	52
4.4.5	Multa isolada	52
5	MULTA ISOLADA APLICADA SOBRE A COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA	54
5.1	Julgamento do Tema 736 no STF	54
5.2	Trânsito em julgado do Tema 736 no STF	57
	CONCLUSÃO	59
	REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto o estudo sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da multa isolada aplicada sobre a compensação tributária não homologada na esfera administrativa federal. Este é um tema complexo e que envolve diversos aspectos relevantes para o Direito Tributário, principalmente, considerando os inúmeros processos administrativos e judiciais decorrentes da sua aplicação, bem como a insegurança jurídica causada aos contribuintes que se utilizam da compensação tributária para pleitear os seus direitos perante a Administração Pública.

Antes de adentrar na compensação tributária e a aplicação da multa isolada em si, será necessário explanar sobre a obrigação tributária, dividida em obrigação principal e acessória, chamada pela doutrina de dever instrumental. Dada estas considerações, será tratado sobre o crédito tributário, que é um dos pontos centrais para a compreensão do tema do presente trabalho, considerando que uma vez constituído através do lançamento, o contribuinte ou terceiro, determinado em lei, tem o dever de pagá-lo ou de buscar a sua extinção por meio de alguma das modalidades previstas na legislação.

Superada esta etapa e demonstradas as modalidades de extinção do crédito tributário dispostas no artigo 156 do CTN (Código Tributário Nacional), será dada as considerações detalhadas sobre uma destas modalidades, a chamada compensação tributária, que permite ao contribuinte utilizar créditos decorrentes de tributos pagos a maior ou indevidamente para abater débitos tributários. No entanto, para que a compensação seja válida, é preciso que haja homologação pela autoridade administrativa competente.

Neste ponto, inicia-se a problemática trazida pelo presente trabalho, pois uma vez que a compensação não é homologada pela Administração Tributária, o fisco aplica as penalidades previstas em lei, chamadas de sanções tributárias.

Considerando que o Direito se vale das sanções como ferramenta para manter a ordem nas condutas inter-humanas e garantir o cumprimento dos deveres instituídos pela norma, será abordado sobre o conceito e as funções das sanções tributárias no ordenamento jurídico tributário, bem como sobre alguns princípios constitucionais que circundam esta temática.

Serão abordados dois dos principais princípios constitucionais a serem observados na aplicação das sanções tributárias: o princípio da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Sendo que o primeiro se refere a relação equilibrada entre os meios utilizados para alcançar um determinado objetivo e o próprio objetivo a ser alcançado, ou seja, a ação do Estado para alcançar um objetivo deve ser proporcional aos fins pretendidos, evitando que os contribuintes sejam excessivamente sobrecarregados. Já o segundo princípio que será abordado, trata sobre o limite que deve ser imposto ao Estado para que não seja confiscado os bens ou a renda do contribuinte como forma de cumprimento da sua obrigação tributária, ou seja, a imposição de cumprimento do objeto pelo Estado não pode deixar o contribuinte sem meios de atender às suas necessidades básicas.

Superada mais esta etapa, será abordada sobre as principais penalidades pecuniárias, tais como juros de mora, multa de mora e a penalidade tema do trabalho, a multa isolada.

A multa isolada será abordada com foco no âmbito federal e por isso, os assuntos estarão relacionados a Lei nº 9.430/1996 e demais normas aplicáveis na esfera administrativa federal.

A aplicação da multa isolada sobre a compensação tributária não homologada tem sido alvo de discussões no âmbito do Direito Tributário, sobretudo no que se refere à sua constitucionalidade. Isso porque a sua aplicabilidade pela Receita Federal tem sido tratada como uma insegurança jurídica e também como uma penalidade excessiva. Devido as divergências jurisprudenciais e ao impacto econômico quanto a decisão quanto a aplicabilidade ou afastamento desta sanção, este assunto chegou ao STF (Supremo Tribunal Federal) através do Recurso Extraordinário nº 796.939, tendo sido reconhecida a repercussão geral do tema 736, e, recentemente, os ministros proferiram a decisão desta discussão.

Por fim, será abordado o julgamento do Tema 736, trazendo em breve síntese os argumentos das partes envolvidas e, finalmente, será demonstrada a decisão dos ministros do Supremo.

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Obrigação tributária

Antes de adentrar na obrigação tributária, é necessário tratar sobre o conceito de obrigações estudado no Direito Civil. De acordo com Gonçalves (2020, p. 13), a obrigação ocorre através do vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, respectivamente credor e devedor, em que este último tem a obrigação economicamente aferível frente ao credor, que se extingue assim que adimplida.

Para que exista a obrigação, é imprescindível a existência de três elementos: “a) o subjetivo, relativo aos sujeitos ativo e passivo (credor e devedor); b) o vínculo jurídico existente entre eles; c) o objetivo, atinente ao objeto da relação jurídica” (GONÇALVES, 2020, p. 13).

Superado o conceito de obrigações na seara do Direito Civil em breve síntese, é possível adentrar à obrigação tributária, que difere da obrigação de direito privado devido a fundamentação da sua instituição, pois enquanto no Direito Civil a obrigação decorre da vontade das partes, no Direito Tributário o que impera é a exigência legal (CALIENDO, 2022, p. 243).

Na seara tributária, a obrigação assim como no direito privado é formada pelos três elementos essenciais, conforme disposto a seguir.

Na relação jurídica tributária, o elemento subjetivo é o sujeito ativo e o sujeito passivo que formam o elemento vínculo obrigacional, sendo que o sujeito ativo é definido no artigo 119 do CTN (Código Tributário Nacional): “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular de competência para exigir o seu cumprimento”, ou seja, é a União, o Estado, o Município ou o Distrito Federal, ou ainda, uma pessoa jurídica de direito público a quem a lei atribui competência para configurar o polo ativo.

Nas palavras de Carvalho (2010, p. 364), o sujeito ativo é detentor do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária, mas não se limita a pessoa jurídica do direito público ou privado, podendo ser em alguns casos, pessoa física. Quando pessoa jurídica do direito público, tem-se as entidades políticas do direito interno, que tem poder legislativo e são habilitadas para modificar a organização jurídica editando normas. Há também as pessoas do direito privado, que embora não

tenham competência tributária, são titulares de direitos subjetivos, como por exemplo as entidades paraestatais que tem personalidade jurídica-privada, mas exercem funções para o desenvolvimento público. Por último, a pessoa física pode ser sujeito ativo da relação jurídica tributária quando, em determinado momento, exerce alguma atividade exclusiva e de interesse público. Logo, tem-se que cumpridos os requisitos, nada impede que a pessoa física também possa arrecadar taxas, por exemplo.

Dito isso, observa-se que o texto do artigo 119 do CTN, citado acima, limita a definição de sujeito ativo à pessoa jurídica do direito público, no entanto, existem mandamentos constitucionais que autorizam as entidades políticas com competência tributária a transferir a capacidade ativa, nomeando outro ente, de direito público ou privado, para compor o polo ativo. Logo, é possível perceber que o artigo 119 do CTN é letra morta no sistema jurídico brasileiro, salvo quando traz que as pessoas jurídicas com capacidade para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos (CARVALHO, 2010, p. 365).

Já o sujeito passivo, é aquele que está obrigado a pagar tributo ou penalidade pecuniária, chamado de contribuinte ou responsável tributário, podendo ser um particular, pessoa física ou jurídica, ou ainda, uma pessoa jurídica do direito público não alcançada pela imunidade tributária (ALEXANDRE, 2022, p. 358).

A definição de sujeito passivo também é dada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

De acordo com Carvalho (2010, p. 367), por vezes o Estado demonstra o interesse em cobrar o tributo de pessoa diversa da estipulada no artigo 121 do CTN, daí surge a sujeição passiva indireta, que é dividida em duas modalidades: transferência e substituição tributária. Sendo que a transferência pode ocorrer por três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Ocorre que, em termos jurídicos não há a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que se baseia tão somente em considerações factuais, interessando na perspectiva jurídica-tributária apenas quem integra o vínculo obrigacional. Ainda, o liame fiscal que surge entre o sujeito ativo e a pessoa escolhida pelo legislador para compor o polo passivo, desprende-se do campo do Direito, baseando-se no campo da Economia ou da Ciência das Finanças (CARVALHO, 2010, p. 368).

Já o elemento vínculo jurídico é a relação existente entre o Estado e o contribuinte, em que o primeiro esboça soberania sobre o segundo, considerando que a legislação tributária prevê sanções aos contribuintes inadimplentes (HARADA, 2021, p. 679).

O terceiro elemento essencial é o objetivo, ou seja, o objeto do vínculo jurídico transitório existente entre o sujeito ativo e sujeito passivo, em outras palavras, é a prestação pecuniária que o devedor tem que adimplir com o credor.

Exaurido os três elementos essenciais para a relação jurídica tributária, cabe salientar também que para os civilistas, as obrigações são classificadas como dar, fazer ou deixar de fazer e, baseado nestas classificações, os tributaristas trazem que a obrigação de dar é dar o dinheiro, ou seja, pagar os tributos e as penalidades pecuniárias; a de fazer é escriturar os livros fiscais e entregar as obrigações acessórias ao Estado; a de não fazer é não rasurar a escrituração fiscal e não receber mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais previstos na legislação (ALEXANDRE, 2022, p. 358).

De acordo com Alexandre (2022, p. 358), existe uma divergência de entendimento no âmbito tributário quanto a classificação das obrigações de fazer e de não fazer sem conteúdo econômico, pois alguns autores alegam que por não ser uma prestação com conteúdo patrimonial, são apenas deveres burocráticos e não obrigações. Porém, seu entendimento é que a definição de obrigação para o Direito Tributário não tem apenas caráter econômico, até porque tal premissa não foi utilizada expressamente ou implicitamente como pilar para os entes políticos definirem a competência tributária.

Retornando ao conceito de “obrigação”, de acordo com Maricato (2009, p. 62), este termo está prescrito no Código Tributário Nacional como uma obrigação que decorre do vínculo jurídico entre dois sujeitos de direito, ligados pelo objeto que pode

ser prestações positivas ou negativas, para satisfazer o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Ainda, de acordo com Carvalho (2008, p. 421), a partir do momento que sujeito ativo passa a ter o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária do sujeito passivo, pode-se dizer que há a ocorrência do fato gerador ou a chamada “incidência dos tributos”.

Dito isso, cabe ressaltar que a obrigação tributária se divide em principal e acessória, conforme exposto, respectivamente, nos subtópicos 2.1.1 e 2.1.2.

2.1.1 Obrigação principal

No Direito Civil, a existência de coisa acessória presume a existência da coisa principal, pois não há acessória sem principal, todavia, esta pode existir sem necessariamente ter uma acessória que a acompanhe. Um exemplo de principal e acessória é a venda de um veículo com aparelho de som instalado, em que o carro é a coisa principal e o som a coisa acessória (ALEXANDRE, 2022, p. 359).

Logo, considerando que a acessória segue a principal, se determinada obrigação é considerada nula, conseqüentemente, a respectiva penalidade também será. Assim, se não existir o débito, não existirá a multa.

No Direito Tributário, a definição de obrigação principal e acessória encontram-se no Código Tributário Nacional, sendo que a obrigação principal está prevista em seu § 1º do artigo 113:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

É importante destacar também a definição de tributo para obter uma melhor compreensão do trecho de lei citado acima, assim, conforme o artigo 3º do CTN “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Já a penalidade pecuniária não está definida no CTN, o que pode gerar dúvidas ao contribuinte, no entanto, pode-se interpretar como toda prestação pecuniária diversa de tributo.

Além disso, fortalecendo a ideia de que o legislador tratou de forma diferente tributo e penalidade pecuniária, o artigo 3º do CTN excluiu do conceito de tributo a sanção por ato ilícito e ainda, o artigo 157 do CTN faz a distinção de tributo e multa ao dispor que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”, não restando dúvidas de que a multa tributária é uma penalidade aplicada pelo Estado por um ato ilícito do contribuinte devido ao não cumprimento da obrigação principal ou acessória (MARICATO, 2009, p. 61)

Ainda, a doutrina traz que a norma jurídica é composta pela norma primária e secundária, respectivamente, obrigação principal e acessória. De acordo com Vilanova (2005, p. 105), as normas primárias são aquelas que determinam relações deonticas de direitos e deveres, decorrentes de situações fáticas ou juridicamente qualificadas, enquanto as secundárias se referem as consequências sancionadoras devido ao pressuposto da não observância e cumprimento da conduta juridicamente devida de acordo com a norma.

Sabe-se que para o Estado o importante é a arrecadação aos cofres públicos, até porque além desta ser a sua maior fonte de receitas, o correto funcionamento da máquina pública depende basicamente da arrecadação pelo sujeito ativo. Porém, nos dias atuais e, ousa-se dizer que, cada vez mais, o fisco cria meios de controlar e fiscalizar a situação econômica e as atividades do contribuinte, com o intuito, em regra, de fomentar o sistema público, bem como institui meios para o próprio contribuinte fazer o controle e o devido recolhimento dos tributos. Para isso, existe a obrigação acessória ou conforme traz a doutrina, os deveres instrumentais, que será abordado no subtópico a seguir.

2.1.2 Obrigação acessória

A obrigação acessória, conforme artigo 113, § 2º do CTN, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, chamadas pelos civilistas de obrigação de fazer ou de deixar de fazer, isto é, são os deveres

burocráticos que colaboram com o cumprimento da obrigação principal, que é a de dar dinheiro ao estado (ALEXANDRE, 2022, p.360).

De acordo com Maricato (2009, p. 61), a expressão “legislação tributária” disposta no CTN conforme supracitado, significa não somente as leis, mas também os decretos e as normas complementares, conforme dispõe o artigo 96 do CTN: “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Sendo que, as obrigações acessórias estão dispostas em decretos por não estarem submetidas à legalidade, de acordo com o posicionamento de parte da doutrina.

Ainda, segundo Carvalho (2008, p. 423), o principal objetivo do direito é regular a convivência dos homens, disciplinando o comportamento humano nas relações jurídicas, criando direitos e deveres, sem os quais seria impossível ter uma vida social. Assim, tem-se que o ordenamento jurídico tem caráter eminentemente instrumental e é o único meio que o Estado dispõe para disciplinar as condutas no meio social.

Cabe ressaltar que, a expressão “relação jurídica”, citada em diversos trechos deste trabalho, inclusive no parágrafo anterior, assim como tantas outras expressões utilizadas no direito, possui diversas acepções. Tem-se que a relação jurídica é a ligação entre pai e filho, o liame processual entre autor, juiz e réu, e o vínculo entre credor e devedor, com o intuito de cumprir determinada prestação. Neste último caso, conforme já abordado anteriormente, é composto pelo sujeito ativo, detentor do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação e pelo sujeito passivo, que é obrigado a cumpri-la (CARVALHO, 2008, p. 424).

As relações jurídicas tributárias dividem-se em duas espécies: (i) as de natureza patrimonial e (ii) os vínculos que geram deveres instrumentais. Sendo que a primeira é a prestação pecuniária, ou seja, a obrigação principal, abordada no subtópico anterior, e a segunda é a espécie que rodeia a principal, composta por inúmeras relações que indicam outros comportamentos, positivos ou negativos, com a obrigação de fazer ou não fazer, através dos quais se torna possível a apuração, o conhecimento, o controle e a devida arrecadação dos tributos aos cofres públicos (CARVALHO, 2008, p. 424).

Essa segunda espécie, as obrigações acessórias ou os deveres instrumentais, de acordo com a classificação de alguns doutrinadores, cumprem uma grande

relevância na instituição do tributo porque estes ou, como também são chamados, “deveres formais”, tem o intuito de descrever em linguagem os eventos sociais regulados pelo direito, com a intenção de alterar os comportamentos humanos para atingir seu propósito ordinatório. Os deveres instrumentais se mostram tão importante quanto a arrecadação do tributo, pois possuem uma importante relevância para o aparecimento dos fatos tributários, que sem eles poderiam deixar de ser constituídos na forma jurídica própria, ou seja, são basicamente a base para a sustentação do fato tributário (CARVALHO, 2008, p. 424).

Em outras palavras, os deveres instrumentais são exigidos pela legislação tributária para que o Estado possa fiscalizar e controlar as condutas dos contribuintes, bem como verificar o cumprimento da obrigação tributária. Tais deveres podem variar a depender do tributo e da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. Algumas das principais obrigações acessórias incluem a emissão de notas fiscais, manutenção de livros fiscais, entrega de declarações e informações ao fisco, entre outras.

Carvalho (2010, p. 356) traz que é preferível tratar como “deveres instrumentais” ao invés de “obrigações acessórias”, pois há deveres instituídos pela legislação tributária que não rodeiam vínculos obrigacionais. A título de exemplo, as pessoas que não foram obrigadas a efetuar o pagamento (obrigação principal) do imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza devido a não realização do fato jurídico, mas ainda assim são obrigadas a prestar a declaração à Receita Federal. Observe que, o cumprimento dos deveres neste exemplo não está vinculado a uma obrigação principal, por isso, não poderia ser chamado de acessória. Além disso, os deveres trazidos pela legislação tributária não têm valores econômicos, ou seja, não tem natureza obrigacional.

Em outras palavras, a expressão deveres instrumentais ou formais é melhor aplicável, pois “deveres” tem o sentido de mostrar que não tem vínculo obrigacional considerando que seu objeto não possui valor econômico e “instrumentais” ou “formais” por ser o instrumento que o Estado-Administração utiliza para acompanhar, fiscalizar e controlar o cumprimento da prestação tributária (CARVALHO, 2010, p. 357).

Exemplificando novamente, a emissão de nota fiscal, documento obrigatório para acompanhar a mercadoria do estabelecimento remetente até o destinatário, é

considerada como dever instrumental, que via de regra, está atrelada a obrigação principal de pagar o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). No entanto, ainda que não exista a obrigação principal, como nos casos em que há isenção do ICMS, a obrigação acessória continua existindo e sua inobservância acarretará em penalidades pecuniárias.

Outro ponto importante é que o fato jurídico do dever instrumental é qualquer obrigação de fazer, não fazer ou tolerar prevista na legislação tributária, excluído o recolhimento dos tributos. Ocorrido o evento descrito na regra do dever instrumental, através da linguagem competente fornecida por meio da teoria das provas, nascerá a relação jurídica de cunho não patrimonial, que integrará o mundo jurídico com a publicação. Exemplo: a lei do dever instrumental impõe, em sua hipótese de incidência, que toda circulação de mercadoria deverá ser acompanhada de nota fiscal. Assim, constitui o fato jurídico do dever instrumental (linguagem competente) toda mercadoria que circula com nota fiscal. Porém, caso não haja a emissão do documento fiscal, não ocorrerá o fato jurídico do dever instrumental. No entanto, posteriormente, o agente fiscal poderá verificar o não cumprimento do dever instrumental e aplicar o Auto de Infração e Imposição de Multa, constituindo assim em linguagem competente o fato jurídico do dever instrumental. Isso porque os deveres instrumentais, assim como os demais eventos oriundos da relação inter-humana, precisam se revestir em linguagem competente para que resultem efeitos no mundo jurídico, caso contrário, nada acontece (MARICATO, 2009, p. 76).

Por fim, superado os conceitos básicos de obrigação principal e acessória, no tópico a seguir será abordado outro elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, o crédito tributário.

2.2 Crédito tributário e lançamento

De acordo com Carvalho (2010, p. 430), o crédito tributário é o direito subjetivo que o sujeito ativo de uma obrigação tributária tem de exigir o cumprimento de uma prestação pecuniária, ou seja, exigir o cumprimento do objeto existente na relação jurídica. Por sua vez, o sujeito passivo tem o dever subjetivo de prestar o objeto, ou seja, de pagar a importância devida.

O crédito tributário nasce no exato momento em que surge o laço obrigacional, ou seja, quando ocorre no campo das condutas inter-humanas eventos descritos no suposto da regra-matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2010, p. 431).

Neste ponto, cabe destacar que o termo “regra-matriz da incidência tributária” não será abordado neste presente trabalho por não ser o seu foco, porém, em linhas gerais, é um estudo criado pelos doutrinadores para simplificar os enunciados tributários, com regras básicas que precisam ser preenchidas pela norma para que seja instituído um tributo.

Retomando ao crédito tributário, em outras palavras, ele é um dos elementos indispensáveis da obrigação tributária. Pois, o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o cumprimento do objeto, denomina-se “crédito” e o dever subjetivo do sujeito passivo cumprir este, denomina-se “débito”. Ou seja, não existe obrigação sem crédito, assim como não existe crédito sem obrigação (CARVALHO, 2010, p. 430).

Nas palavras de Conrado (2003, p. 86), o crédito tributário é um vínculo intrínseco à obrigação tributária, nascendo com a transcrição em linguagem competente do fato hipoteticamente descrito no antecedente da regra matriz da incidência tributária.

Diante dos posicionamentos dos autores citados acima, é possível perceber que a doutrina é divergente do CTN, principalmente se analisar em conjunto os seus artigos 139, 142, *caput*, 144, *caput* e 156, que dispõem que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência do fato gerado no mundo fenomênico e o crédito tributário surgiria posteriormente através do lançamento, instituto este que será abordado a partir do próximo parágrafo (CONRADO, 2003, p. 86).

Dentro das relações jurídicas tributárias, o termo “lançamento” pode ser traduzido sob três ângulos semanticamente válidos: (i) norma, no singular, com o intuito de reduzir os diversos dispositivos que regulamentam os procedimentos para a produção do ato; (ii) procedimento, como uma sequência de atos praticados pela autoridade competente de acordo com a lei; (iii) ato, como um resultado de uma atividade desenvolvida em um procedimento. A predominância de qualquer dos três conceitos dependerá do interesse de quem se ocupe do assunto, porém, é importante destacar que não existe ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado, assim como não existe ato e nem procedimento sem uma lei que estabeleça as regras a serem seguidas (CARVALHO, 2010, p. 453).

Para Harada (2021, p. 704), o lançamento é um procedimento administrativo em que um agente no exercício de suas funções constata a ocorrência do fato gerador dentro do campo de hipótese de incidência tributária, realiza a valoração do montante devido aos cofres públicos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ambos previstos na legislação, e por fim, identifica o sujeito passivo, bem como aplica a penalidade, se cabível. Ainda, tem-se que, de acordo com o artigo 144 do CTN, o lançamento é realizado conforme a data da ocorrência do fato gerado à luz da legislação então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Após esses atos, que podem ser feitos em diferentes dias, há a emissão de um documento formal que constitui, em regra, definitivamente, o crédito tributário, considerando que a partir deste momento a obrigação tributária preexistente é considerada líquida e certa, exigível no prazo previsto na legislação (HARADA, 2021, p. 704).

Ainda conforme Harada (2021, p. 703), sob a perspectiva material, obrigação e crédito se confundem, pois as partes, o objeto e vínculo jurídico são os mesmos. Sendo assim, surgida a obrigação, o Estado deve declarar sua existência através do lançamento, identificando o montante do tributo ou penalidade pecuniária e o sujeito passivo, momento em que a obrigação passa a ser considerada como crédito tributário. Logo, embora possa existir obrigação tributária sem o crédito tributário, o contrário não é possível. No entanto, conforme artigo 140 do CTN, as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem, estabelecendo assim, a autonomia da obrigação tributária principal que subsiste ainda que o lançamento seja anulado.

É importante salientar também que embora o artigo 142 do CTN traga que o lançamento compete a autoridade administrativa, ele não delimita quem é esta autoridade, ficando tal definição a cargo de leis esparsas. No entanto, para este trabalho em especial, cabe citar como exemplo a Lei nº 10.593/2002, que em seu artigo 6º, inciso I, alínea “a”, atribui aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo, a competência para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário referente aos tributos federais.

Consoante ao Código Tributário Nacional, existem três modalidades de lançamento: lançamento direto ou de ofício, lançamento por declaração ou misto e lançamento por homologação.

De acordo com Harada (2021, p. 706), o lançamento direto ou de ofício é aquele realizado pelo agente público competente, em que a atuação do devedor é nula ou praticamente nula. Nesta modalidade, o próprio fisco verifica a ocorrência do fato gerador mediante os dados que estão a seu dispor, analisa a matéria tributável, calcula montante devido mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo do tributo, identifica o devedor e o notifica.

Os casos em que a legislação estipula o lançamento direto ou de ofício estão previstos no artigo 149 do CTN, conforme disposto abaixo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A título de exemplo, o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) é um lançamento de ofício realizado pelo Município ou Distrito Federal, baseado na aplicação da alíquota, estabelecida pelo ente competente, sobre o valor venal do imóvel, em que o contribuinte, sujeito passivo desta relação, recebe o carnê com o valor do imposto devido que deverá ser pago anualmente.

O lançamento por declaração ou misto, previsto no artigo 147 do CTN, é aquele que “é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um

ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

Nesta modalidade, o sujeito passivo ou terceiro, a depender da obrigatoriedade prevista em lei, entrega declarações tributárias à autoridade administrativa, a fim de que sejam identificados os montantes devidos, que por depender da ação em conjunto do particular e do agente público, é chamado de lançamento por declaração ou misto (HARADA, 2021, p. 707). Como exemplo, tem-se a declaração de bagagem acompanhada em que o contribuinte informa ao fisco sobre o que traz consigo do exterior para que sejam tributados. Este tipo de lançamento está em desuso justamente por exigir uma atuação mais efetiva do sujeito ativo, o que demanda um alto investimento da autoridade administrativa.

O lançamento por homologação está previsto no artigo 150 do CTN:

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

Segundo Harada (2021, p. 707), nesta modalidade o contribuinte antecipa o pagamento do tributo sem a prévia análise do fisco. No instante em que a autoridade administrativa toma ciência atividade exercida pelo sujeito passivo e a homologa, ocorre simultaneamente a constituição do crédito tributário e sua extinção, consoante ao artigo 150, § 1º do CTN. Caso o pagamento antecipado não seja homologado, ocorre o lançamento de ofício com o intuito de obter o pagamento de eventual diferença. Ainda, conforme disposto no artigo 150, § 2º do CTN, não havendo a homologação, a obrigação tributária permanece não importando quaisquer atos praticados pelo sujeito passivo ou terceiro, visando a extinção total ou parcial do crédito tributário.

Não à toa, este tipo de lançamento é o mais utilizado pelo fisco, pois praticamente todos os atos necessários para a constituição definitiva do crédito tributário é de responsabilidade do sujeito passivo, tais como emissão de documentos fiscais, apuração dos tributos com o respectivo pagamento antecipado, escrituração dos livros fiscais e entrega das obrigações tributárias.

Dessa forma, fica à cargo da autoridade administrativa a manifestação quanto a sua concordância com a atividade do sujeito passivo ou de terceiro no momento que

homologa o feito, de forma expressa ou tácita, tornando o crédito tributário extinto neste momento (ALEXANDRE, 2022, p. 498). A homologação tácita, exceto nos casos previstos em lei, ocorre cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, salvo se houver manifestação da Fazenda Pública anterior a este prazo ou se, a qualquer tempo, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

A título de exemplo, tem-se a declaração de imposto de renda de pessoa física transmitida anualmente ao fisco, que no primeiro momento leva-se a crer que é lançamento por declaração, no entanto, é lançamento por homologação. Isto porque o contribuinte presta as informações sobre os rendimentos auferidos e as despesas dedutíveis através do programa disponibilizado pela Receita Federal, que de forma prática, fornece o valor do imposto a pagar ou a restituir. No entanto, ainda que o imposto seja devidamente recolhido aos cofres públicos, o crédito tributário é considerado extinto somente após a homologação pela autoridade administrativa.

Em apertada síntese após as considerações supracitadas, o crédito tributário nasce após o lançamento feito pelo agente da administração pública no exercício de suas funções com a respectiva notificação ao contribuinte. Logo, em determinado momento ele deverá deixar de existir, conforme será abordado no tópico a seguir.

2.3 Modalidades de extinção do crédito tributário

O artigo 141 do CTN traz expressamente que somente o próprio Código Tributário Nacional pode modificar, suspender, excluir ou extinguir o crédito regularmente constituído, sendo assim, o legislador não tem a possibilidade de criar outras circunstâncias que não sejam estas já definidas.

Para atingir o objetivo do presente trabalho, será abordado detalhadamente as formas de extinção do crédito tributário, no entanto, apenas com o intuito de entender a diferença dos quatro termos citados no parágrafo anterior, é necessário trazer um pouco do conceito dado a eles.

Embora, em regra, o lançamento seja considerado como constituição definitiva do crédito, ele poderá ser modificado ainda que o sujeito passivo seja regularmente notificado, conforme dispõe o artigo 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A modificação pode ser para favorecer ou desfavorecer o contribuinte, assim como pode ser solicitada por ele através da impugnação ou pelo fisco através do recurso de ofício ou iniciativa de ofício, ambos previstos no artigo 145 do CTN mencionado no parágrafo anterior. É importante destacar que a legislação prevê regras e prazos para essas três hipóteses de modificação, as quais devem ser analisadas cuidadosamente, porém, não serão tratadas no presente trabalho.

A suspensão prevista pelo legislador é da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, ele continua existindo da mesma forma que nascera, porém, fica temporariamente susgado até que sejam definidas as condições para sua extinção, ou retorne sua marcha regular para extinguir-se posteriormente (CARVALHO, 2010, p. 507).

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no artigo 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI - o parcelamento.

Ainda, conforme previsto no parágrafo único do artigo 151 do CTN: “o disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”. Logo, é possível perceber que sempre que o legislador introduz alterações nas obrigações tributárias principais, ou seja, no pagamento dos tributos ou das penalidades, ele faz questão de preservar o cumprimento das obrigações acessórias, também chamadas de deveres instrumentais. Isto porque é através deste último que o fisco tem controle sobre as ações de seus administrados, fiscalizando as operações que são de seu interesse (CARVALHO, 2010, p. 508).

A exclusão do crédito tributário poderia ser definida como a extinção do crédito, pois se não há vínculo entre os sujeitos, e o crédito é um deles, não há o que se falar em relação jurídica. No entanto, essa não é a definição dada pelas regras jurídicas e devido a isso, exclusão e extinção não são termos sinônimos, conforme será visto a seguir (CARVALHO, 2010, p. 553).

As hipóteses de exclusão do crédito estão previstas nos incisos I e II do artigo 175 do CTN, e em seu parágrafo único está estabelecido que ainda que a obrigação tributária principal seja excluída, o contribuinte permanece obrigado a cumprir com os deveres instrumentais:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Por fim, conforme já abordado no presente trabalho, a relação jurídica tributária surge quando o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação e o sujeito passivo tem o dever subjetivo de cumpri-la. No percurso de sua existência, a relação pode sofrer mutações, interferindo nos elementos que a compõem ou em sua eficácia. E assim que os objetivos são atingidos ou por razões previstas no direito positivo, os vínculos são extintos, ou seja, há o desaparecimento das obrigações tributárias (CARVALHO, 2010, p. 518).

Para o autor Carvalho (2010, p. 519), se a relação jurídica tributária é formada pelo sujeito ativo, sujeito passivo e um objeto, todos vinculados a um nexos, a melhor forma de entender como se extingue a figura obrigacional é analisar os elementos e vínculos que os desintegram e também que os unem, formando assim os direitos e deveres correlatos. Ele traz que a relação obrigacional desaparece:

- a) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desaparecimento do débito;
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desaparecimento do débito.

Porém, cabe salientar que os cinco elementos citados acima são doutrinários, pois em relação as obrigações tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, não há prescrições que tratem estritamente da extinção do objeto prestacional. No entanto, os demais casos de desaparecimento de elementos integrativos ou dos nexos que os unem, foram previstos pelo legislador, contudo, com nomes técnicos correspondentes (CARVALHO, 2010, p. 519).

De acordo com Carvalho (2010, p. 520), é lamentável que o legislador do Código Tributário Nacional tenha tratado somente sobre a extinção do crédito, ignorando os demais aspectos da relação jurídica obrigacional, deixando a cargo da doutrina a reflexão sobre a obrigação como um todo baseada na Teoria Geral do Direito, mas que não tem poder de cessar os efeitos prejudiciais de uma norma elaborada de maneira confusa.

Superado o conceito dado pela doutrina, tem-se a destacar que o Direito Tributário é baseado nos princípios da estrita legalidade, ou seja, todas as ações devem estar previstas na legislação. Sendo assim, para entender quais são as causas extintivas do crédito tributário, é necessário analisar o que dispõe o artigo 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)(Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Conforme visto no parágrafo anterior, existem onze modalidades de extinção do crédito tributário e para atender o foco do presente trabalho, a compensação será abordada em detalhes no tópico 3, porém, necessário se faz explanar rapidamente sobre cada uma das formas citadas no artigo 156 do CTN, não só com o intuito de

tomar consciência sobre cada uma delas, mas também para contribuir na compreensão do tema deste trabalho.

Seguindo a ordem disposta no Código Tributário Nacional, o pagamento é primeira modalidade de extinção do crédito tributário e também a mais comum. É quando o devedor, ou outra pessoa a quem a lei atribua essa responsabilidade, entrega ao credor a importância exata correspondente ao débito tributário, extinguindo-se assim, a obrigação tributária. De acordo com Carvalho (2010, p. 522), a regulamentação dessa modalidade de extinção é farta no Código Tributário Nacional, sendo tratada em diversos incisos e parágrafos, incluindo o pagamento indevido e, isso se dá, talvez, por ser a forma normal e a mais esperada de extinção.

Ainda quanto ao pagamento, o artigo 157 do CTN dispõe que o fato do sujeito ativo da relação obrigacional impor uma penalidade não ilide que o pagamento do crédito tributário seja feito integralmente pelo sujeito passivo. Isso porque a multa aplicada sobre o descumprimento da prestação não substitui o crédito tributário, devendo o infrator recolher integralmente a prestação somada a penalidade pecuniária. Destaca-se que, a cobrança do crédito tributário é baseada na ocorrência de fato jurídico previsto anteriormente na norma, enquanto a multa traz como pressuposto o acontecimento de um fato previsto como ilícito na lei, ou seja, são fatos distintos, um é fato jurídico e outro é fato ilícito, sendo sim, cada um tem uma regra e um não substitui o outro (CARVALHO, 2010, p. 523).

A compensação é a modalidade em que contribuinte e Estado são devedores e credores de ambos. Na seara tributária, entre outras peculiaridades, para que seja possível aplicar o instituto da compensação, é necessária uma lei que a autorize (CONRADO, 2003, p. 97). Esta modalidade por ser foco deste trabalho, será abordada detalhadamente no tópico 3.

A transação, prevista no artigo 171 do CTN, é o instituto em que os sujeitos da obrigação tributária têm a possibilidade de extinguir a relação jurídica através de concessões mútuas entre credor e devedor, sendo que os termos e condições para esta modalidade devem estar previstos em lei, que entre outras regras, determinará a autoridade competente para efetivá-la em cada caso. Tal previsão normativa se faz necessária considerando o princípio da indisponibilidade dos bens públicos (CARVALHO, 2010, p. 532).

É importante ressaltar que neste instituto não é, propriamente, a transação através das concessões mútuas que põe fim a obrigação tributária, mas sim o pagamento. Sendo que a transação apenas prepara o caminho para que o sujeito passivo pague a sua dívida, findando assim o vínculo obrigacional. Destaca-se também que, diferentemente do Direito Civil em que a transação tanto previne como coloca fim ao litígio, no Direito Tributário se admite somente a transação terminativa (CARVALHO, 2010, p. 532).

A remissão é o perdão da dívida, porém, por se tratar patrimônio público, os casos que dispensam o pagamento precisam estar expressamente autorizados em lei. Nesta modalidade, extingue-se o direito de exigir a prestação do sujeito passivo e, embora semelhante, não se confunde com a anistia, que se origina de uma norma sancionadora (CONRADO, 2003, p. 98).

As regras gerais de remissão estão dispostas no Código Tributário Nacional em seu artigo 172, que conforme o próprio legislador, se aplica tanto aos tributos quanto as multas:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - as considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - as condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A prescrição e a decadência ocorrem quando o Estado perde o direito subjetivo de exigir a importância correspondente ao débito tributário, muitas vezes devido a inércia quanto à realização do necessário para dispor deste direito. Dada a extinção do direito subjetivo, ou seja, do crédito tributário, extingue-se a relação obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (CONRADO, 2003, p. 98).

De acordo com Carvalho (2010, p. 540), após o lançamento eficaz, ou seja, com o sujeito passivo devidamente notificado, a Fazenda Pública tem um prazo de cinco anos para ingressar em juízo através da ação de execução para cobrar os tributos devidos. Transcorrido esse prazo, o sujeito ativo detentor do direito subjetivo

de exigir o cumprimento da prestação, perde o direito de se valer dos meios processuais adequados, devido a ocorrência do fato jurídico prescrição.

Segundo Carvalho (2010, p. 534), em relação a decadência, a Fazenda Pública goza de um prazo de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento do crédito tributário. Caso não efetue dentro deste prazo, perde seu direito devido a decadência. Ainda, a contagem inicial deste prazo está prevista no artigo 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A conversão de depósito em renda, também é uma forma de pagamento. No entanto, neste instituto, o sujeito passivo impugna o lançamento do crédito tributário, realiza o depósito do montante integral, visando a não incidência de juros de mora e correção monetária, e caso o sujeito ativo seja o vencedor do litígio, seja no âmbito administrativo ou no judicial, o depósito converte-se em renda para o credor, extinguindo-se assim a obrigação tributária (CONRADO, 2003, p. 99).

O pagamento antecipado e a homologação do lançamento, em breve síntese, assim como a conversão do depósito em renda, também se dá através do pagamento. Ocorre que nesta modalidade, o contribuinte faz o pagamento do débito tributário, e posteriormente, o fisco homologa expressa ou tacitamente. Nos casos em que não há pagamento, não há no que se falar em homologação, assim, para que haja a extinção do crédito tributário, necessário se faz que ocorra os dois eventos previstos no inciso VII do artigo 156 do CTN (CONRADO, 2003, p. 99).

A consignação em pagamento é a modalidade que segue o mesmo sentido que a conversão do depósito em renda, e conseqüentemente, o pagamento, porém, neste instituto, o sujeito passivo não impugna o lançamento, mas sim acredita que é devedor da obrigação tributária e ao encontrar resistência do sujeito ativo em receber este valor, realiza o depósito da quantia integral do débito, chamado de consignação em

pagamento, sendo que após a decisão do litígio, administrativo ou judicial, é convertido em renda ao Estado ou, se definido que não existe débito, o montante retorna ao contribuinte.

A decisão administrativa irreformável e a decisão judicial passada em julgado, embora dispostas em incisos diferentes, podem ser explanadas sinteticamente em conjunto, pois em ambas as modalidades, tem-se em que a decisão, administrativa ou judicial, desde que objetivem a desconstituição do crédito tributário, sobrepõe à norma de lançamento que prevalecia até a referida decisão, ocorrendo assim, a extinção do crédito tributário (CONRADO, 2003, p. 101). Ainda segundo Conrado (2003, p. 102), na esfera administrativa, ocorre, por exemplo, quando “o órgão responsável pelo exame do recurso administrativo anula, o lançamento efetivado por dada autoridade por vício formal”, já na esfera judicial, ocorre, por exemplo, quando “o órgão jurisdicional competente profere decisão que, ulteriormente acobertada pela coisa julgada, anula, da mesma forma, o lançamento, fulminando a relação jurídica dela decorrente”.

A dação em pagamento em bens imóveis, remete ao que traz o Código Civil em seu artigo 356, em que fica a cargo do credor consentir receber prestação de forma diversa a que lhe é devida. No entanto, como na seara tributária o credor é o Estado, e considerando que a ele não é dada a mesma liberdade de estipulações como nas relações privadas, é necessário que o recebimento da prestação diversa da que lhe é devida esteja prevista em lei. No caso da dação em pagamento em bens imóveis, conforme disposto no inciso XI do artigo 156 do CTN, é cabível somente mediante cumprimento das condições e formas prevista em lei (CONRADO, 2003, p. 102).

Por fim, finalizado o breve relato das onze modalidades de extinção do crédito tributário conforme previsto pelo Código Tributário Nacional, por ser o foco deste trabalho, no tópico a seguir será abordado um destes institutos, a compensação tributária.

3 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compensação origina-se da expressão em latim *pensare rem aliquam cum aliqua*, que significa pesar na balança uma coisa e outra, a fim de apurar se os pesos são iguais, e foi baseado no sentido metafórico que essa palavra se incorporou à linguagem jurídica (NADER, 2019, p. 398).

Ainda segundo Nader (2019, p. 398), a compensação ocorre quando duas pessoas, são credoras e devedoras ao mesmo tempo e entre si, excluindo-se totalmente a dívida se os valores forem iguais ou parcialmente, no limite do menor valor. Em termos práticos, pode-se dizer que esse instituto é, na esfera psicológica, a aplicação da lei do menor esforço, com a exclusão da dívida em um mesmo momento, ao invés do duplo esforço, em que cada parte precisa pagar e receber.

Almeida (2015, p. 204) traz que a aplicação do instituto da compensação como forma de extinguir a obrigação teve seu início no Direito Romano, mas não nos seus primórdios, pois inicialmente os débitos eram independentes e não se comunicavam, porém, considerando que o primeiro credor poderia satisfazer seu crédito e deixar de cumprir com a sua obrigação perante a outra parte, percebeu-se que era uma injustiça permitir que isso acontecesse.

A compensação não é um termo exclusivo do Direito Tributário, pois ele também está previsto no Código Civil através do artigo 368: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem” e o artigo 369 dispõe que “a compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”.

Segundo Costa (2021, p. 302), os dois dispositivos supracitados são a base para os requisitos indispensáveis para qualquer compensação de créditos: “a) reciprocidade de obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das obrigações; e d) fungibilidade das coisas devidas”. Destarte, cumpridos os requisitos, tem-se que este instituto viabiliza a extinção de um ou mais vínculos obrigacionais entre os mesmos sujeitos.

Na seara tributária, a compensação está elencada no inciso II do artigo 156 do CTN como uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Porém, assim como os demais institutos do Direito Tributário inspirados no Direito Privado, a aplicabilidade depende de lei anterior que o regulamente, isto porque uma das partes é o ente

federado ou outro que o represente, e por se tratar de patrimônio público, não há a liberdade de escolha entre o credor e o devedor, devido ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos.

Deste modo, o Código Tributário Nacional traz 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.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Logo, considerando que compensação depende de lei que a autorize, estabeleça condições e garantias, bem como institua limites para que a autoridade administrativa a utilize, significa dizer que essa atividade é vinculada, não restando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, contrário a reserva legal estrita que regulamenta as relações jurídicas tributárias (CARVALHO, 2010, p. 531).

É fato que a compensação tributária se assemelha a disposta na lei civil, todavia, nesta, a compensação deve ocorrer apenas entre dívidas líquidas e vencidas, enquanto na tributária, é possível compensar também os débitos vincendos, e, neste aspecto, o legislador tributário ampliou os direitos das partes comparado com o Direito Privado (COSTA, 2021, p. 302).

Segundo Cavalcanti (2023, p. 342), o contribuinte vencedor na ação judicial tributária, após a sentença declaratória transitada em julgado, pode optar por receber o indébito tributário através da compensação ao invés da sistemática de precatórios. No entanto, é necessário observar o disposto no artigo 170-A do CTN, que na verdade é uma significativa alteração promovida através da Lei Complementar nº 104 de 2001, que veda a compensação de tributo pago objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo até a decisão transitada em julgado. Da mesma forma, devido a precariedade da decisão, não é possível que a ação cautelar ou a medida liminar cautelar ou antecipatória autorize a compensação tributária.

Em que pese o artigo 170-A do CTN continuar vigente, recentemente, o STJ (Superior Tribunal de Justiça) cancelou a Súmula 212 que determina que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por

medida liminar cautelar ou antecipatória", mediante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.296 feita pelo STF (Supremo Tribunal Federal) com efeito vinculante.

Nesse sentido também, Harada (2021, p. 726) traz que as leis restritivas quanto a liminares ou seus efeitos violam o princípio de livre convencimento do juiz no exercício poder geral de cautela, o que demonstra que a doutrina já considerava inconstitucional a aplicação da Súmula 212 do STJ supracitada, que foi cancelada em 2022. Logo, considerando tal mudança no posicionamento jurisprudencial, é possível acreditar que a interpretação literal do artigo 170-A do CTN pode ser abrandada.

No âmbito judicial, o mandado de segurança é a ação adequada para reconhecer o direito à compensação de tributos pagos indevidamente em razão da violação ao direito líquido e certo, no entanto, não é a medida processual cabível para a pretensão declaratória de compensação na via administrativa, porque tal análise depende de dilação probatória inviável através de ação mandamental (CAVALCANTI, 2023, p. 343).

3.1 Pagamento indevido ou a maior

Segundo Conrado (2003, p. 112), em poucas palavras, a obrigação tributária é constituída por cinco elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto, crédito e débito. Sendo que o objeto é o mais evidente, considerando que é o que define a natureza tributária da relação jurídica, e este objeto é o tributo ou a multa pecuniária, que em linhas gerais, conforme já aludido no presente trabalho, é resultado dado através da aplicação da alíquota sobre determinada base de cálculo ou se tratando de penalidade pecuniária, na importância dada através de dispositivo legal.

Em que pese o tributo seja devidamente recolhido aos cofres públicos mediante sua constituição através de norma individual e concreta de lançamento ou em virtude de uma norma individual e concreta produzida pelo próprio contribuinte, este pode vir a ser considerado indevido, na sua integralidade ou parcialmente, configurando-se assim como indébito tributário (CONRADO, 2003, p. 113).

Constatada a ocorrência do pagamento indevido, surge para o sujeito passivo da obrigação tributária, o direito subjetivo de reaver a prestação paga no limite do valor indevido, inclusive, acrescido de juros de mora, bem como das demais penalidades

pecuniárias igualmente recolhidas aos cofres públicos, exceto caso as infrações tenham caráter formal e não estejam prejudicadas pela causa que gerou a restituição, conforme disposto no artigo 167 do CTN (CONRADO, 2003, p. 113).

O contribuinte pode pleitear a devolução da importância paga indevidamente através de procedimento administrativo, tema que será abordado com mais detalhes no tópico 3.2, ou através de processo judicial, utilizando-se de todos os argumentos e provas cabíveis para obter o seu direito (CARVALHO, 2010, p. 527).

De acordo com Cavalcanti (2023, p. 339), a restituição da importância considerada como pagamento indevido e a relação jurídica que dele resulta estão previstos entre os artigos 165 e 169 do CTN. No entanto, este é um assunto complexo que acarreta muitas divergências no âmbito doutrinário e jurisprudencial, até mesmo devido as repercussões no Direito Processual Tributário. Ainda, na seara do direito material, o valor do tributo pago indevidamente pelo contribuinte deve ser restituído no limite da importância considerada indevida, independentemente da forma que foi pago ou de prévio protesto, sob pena de enriquecimento ilícito e excesso no exercício do poder de tributar do poder público.

No tocante a este direito, traz o Código Tributário Nacional:

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 artigo 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 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.

De acordo com o artigo 167 do CTN, assim como no caso dos tributos pagos indevidamente, a Fazenda Pública tem o dever de devolver os juros de mora e as penalidades pecuniárias na mesma proporção, exceto nos casos de infrações de caráter formal não afetadas pela causa da restituição.

Segundo Conrado (2003, p. 114), a partir do momento que o pagamento é considerado indevido, pode-se dizer que surge uma nova relação jurídica, a decantada relação de débito do fisco, a qual experimenta inúmeras formas de extinção, pois assim como na obrigação tributária que em que o contribuinte é o devedor, quando o fisco é o sujeito passivo, na falta de elementos constitutivos

mínimos, a relação jurídica é extinta. Porém, considerando todos os elementos válidos, a extinção se dará através da restituição do indébito ao contribuinte ou da compensação tributária.

Após a Administração Pública reconhecer o indébito, surge o crédito em desfavor à Fazenda Pública, e neste momento, o contribuinte passa a ter o direito de compensar perante a Administração Pública, desde que haja lei para isto, ou de pleitear a restituição perante a Fazenda Pública através dos precatórios.

A compensação tributária, experimenta suas próprias regras, as quais podem ser observadas resumidamente no início deste capítulo e detalhadamente no que se refere a esfera administrativa federal no tópico 3.2.

O prazo para requerer a devolução da importância paga indevidamente é de cinco anos, de acordo com o disposto no artigo 168 do CTN, onde também está disposto o marco inicial para a contagem desse prazo. Caso haja a inércia do administrado após esse período, ocorre o fato jurídico da decadência ou da caducidade, que extingue o direito de pleitear o retorno do valor recolhido indevidamente, que por sua vez será incorporado ao patrimônio público (CARVALHO, 2010, p. 529).

Ainda em relação ao artigo 168 do CTN, em seu inciso II, está disposta a expressão “revogado”, o que segundo a doutrina é uma palavra imprópria, considerando que se tratando de lançamento, na via administrativa pode ocorrer a reforma e a anulação, enquanto na via judiciária, pode ocorrer a reforma, a anulação e a rescisão da decisão condenatória (CARVALHO, 2010, p. 529).

De acordo com Carvalho (2010, p. 529), caso a devolução da importância paga indevidamente seja negada ao sujeito passivo, ele tem o direito de ingressar com a ação anulatória do ato denegatório proferido pela Administração dentro do prazo de dois anos. Constatada a inércia do contribuinte, ocorre o fato jurídico da prescrição, o que significa que o sujeito passivo perde o direito de reaver este valor, conforme disposto no artigo 169 do CTN (CARVALHO, 2010, p. 529).

No parágrafo único do artigo supracitado se encontra um problema ao dispor que o prazo da prescrição se interrompe ao ingressar com a ação judicial, e que a contagem passa a ser de apenas um ano, a contar da intimação feita ao representante da Fazenda Pública. Ou seja, em termos práticos, este dispositivo inibe o sujeito passivo de requerer os seus direitos judicialmente, pois enquanto na via administrativa

ele tem o prazo de dois anos, na via judicial tem apenas um ano. O que, de acordo com Carvalho (2010, p. 530), não poderia estar no Código por limitar o direito do contribuinte, sendo tal limitação inconstitucional por contrariar o disposto no artigo 5º, XXXV, que garante que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Diante do pagamento indevido ou a maior, bem como reconhecido o indébito tributário em desfavor da Administração Pública, o contribuinte passa a ter o direito de pleitear a devolução do valor pago indevidamente. Na maioria das vezes, ele exige o cumprimento do seu direito mediante a compensação, e por ser tema deste trabalho, no tópico a seguir será abordado informações sobre a compensação tributária na esfera administrativa federal.

3.2 Compensação tributária na esfera administrativa federal

Segundo Costa (2021, p. 302), embora a compensação tributária estivesse prevista no Código Tributário Nacional desde a sua edição, ela não era muito utilizada até o advento da Lei nº 8.383/1991, que viabilizou a compensação tributária na esfera federal, conforme disposto em seu artigo 66:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.
§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.
§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.
§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.
§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Ainda, embora a compensação na via administrativa tenha o condão de solucionar conflitos tributários entre o contribuinte e o fisco, os regramentos trazidos pelos atos administrativos ensejaram diversas ações judiciais destinadas a impugnar exigências consideradas ilegais (COSTA, 2021, p. 303).

Inicialmente, a Lei nº 8.383/1991 permitia a compensação somente entre tributos e contribuições da mesma espécie, porém, isso mudou através da Lei nº

9.430/1996 após as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637/2002 (COSTA, 2021, p. 303).

A Lei nº 9.430/1996, através dos artigos 73 e 74, passou a permitir a utilização dos créditos a serem ressarcidos ou restituídos pelos contribuintes para quitar quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB (Receita Federal do Brasil) mediante entrega, pelo contribuinte, de declaração com as informações relativas aos créditos e aos débitos compensados, em outras palavras, a compensação é feita sem prévia autorização do fisco, desde que o tributo seja pago indevidamente e esteja baseado em lei válida (HARADA, 2021, p. 726).

A compensação tributária no âmbito federal tem uma ampla liberdade, pois qualquer espécie de tributo, desde que regido pela modalidade de lançamento por homologação e administrado pela Secretaria da Receita Federal, pode ser compensado com débitos da mesma espécie ou de qualquer outra espécie tributária. A título de exemplo, o crédito de IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) pode ser utilizado para compensar débitos de COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), extinguindo-se assim, o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação pelo fisco, conforme disposto no § 2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 (HARADA, 2021, p. 727).

Neste ponto, é importante ressaltar que conforme supracitado o débito irá extinguir somente após a homologação da compensação pelo fisco. Porém, caso ele não efetue o lançamento direto, por entender que a compensação é indevida, dentro de cinco anos contados da data do pedido de compensação, o débito tributário será extinto de forma tácita (HARADA, 2021, p.727).

Segundo Harada (2021, p.728), o artigo 114 da Lei nº 11.196/2005 introduziu a compensação de ofício pela RFB no tocante aos tributos da União e contribuições previdenciária do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), isto é, antes de efetuar a restituição ou o ressarcimento solicitado pelo contribuinte, a Receita Federal do Brasil irá analisar se aquele sujeito passivo tem alguma pendência financeira com a Fazenda Nacional ou com o INSS. Caso haja débitos, o valor a restituir ou a ressarcir será compensando de ofício. Cabe ressaltar que, tal compensação abrange inclusive os tributos não compensáveis por iniciativa dos contribuintes.

Destaca-se que, o parágrafo único do artigo 26 da Lei nº 11.457/2007, vedava a compensação de contribuições previdenciárias, porém, este dispositivo foi revogado

pela Lei nº 13.670/2018, que além disso, acrescentou à referida lei, o artigo 26-A dando a possibilidade dos contribuintes compensar todas as contribuições sociais, inclusive, as previdenciárias, desde que utilizem o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, chamado de e-Social. No entanto, esta compensação continua vedada aos optantes pelo regime SIMPLES e Simples Doméstico. Ainda, conforme disposto no § 1º do referido artigo, os débitos pertinentes aos períodos anteriores à entrega do eSocial não podem ser compensados, bem como os créditos relativos a estes períodos também não podem ser utilizados (HARADA, 2021, p. 729).

O benefício supracitado dado aos contribuintes foi seguido da retirada de outro com a inclusão do inciso IX no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, que proíbe a compensação dos débitos recolhidos mensalmente, por estimativa, a título de IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) realizados pelas empresas optantes de Lucro Real com créditos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em outras palavras, com o advento da Lei nº 13.670/2018, os contribuintes não podem mais extinguir o crédito tributário relativamente aos débitos de IRPJ e CSLL através do instituto da compensação (HARADA, 2021, p. 729).

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2023), como regra geral, para efetuar a compensação de débitos tributários federais, o contribuinte pode utilizar o programa chamado PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação) ou o sistema *online* chamado PERDCOMPweb. Em ambos os casos, normalmente, o contribuinte preenche os dados relativos aos créditos, tais como sua origem, valor, atualização monetária e também informa os débitos, ou seja, os tributos que serão compensados, observando as leis e atos normativos vigentes, pois há regras específicas quanto aos créditos e débitos possíveis a serem compensados nestes sistemas.

A Receita Federal do Brasil (2023), traz que em ambas as formas de compensação, após o envio das informações à Receita Federal é necessário acompanhar o processamento dos pedidos, pois conforme já explanado neste trabalho, somente após a homologação do fisco é que o débito tributário é extinto. Ainda, a RFB irá informar sobre a homologação da compensação através de despacho decisório ou tacitamente decorridos cinco anos, contados da data da transmissão do

pedido de compensação. Ademais, desde que respeitado os cinco anos, o fisco, a seu critério, poderá não homologar a compensação e, neste caso, o contribuinte deverá apresentar sua manifestação de inconformidade dentro do prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão. Neste ponto, cabe ressaltar que o contribuinte deverá apresentar, na via administrativa, a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, assunto este que não será foco neste trabalho, e a impugnação contra a penalidade pecuniária aplicada sobre a compensação não homologada, e este sim, por compor o tema do presente trabalho, será detalhado no tópico 4.4.4.

Cabe ressaltar que, em ambas as modalidades de pedido de compensação, é o próprio contribuinte que preenche as informações relativas ao crédito e débito e que não é possível juntar nenhum documento comprobatório. Logo, presume-se que é um meio que gera inúmeros conflitos entre fisco e contribuinte.

Destaca-se também que, embora o contribuinte não tenha a faculdade de enviar documentos comprobatórios juntamente com o pedido de compensação através dos meios supracitados, o fisco poderá abrir um processo administrativo para solicitar os documentos necessários ao contribuinte antes de homologar ou não a compensação.

Ainda, embora não seja objeto deste trabalho, cumpre mencionar, em breve síntese, que existe também a compensação tributária específica com os precatórios judiciais conforme disposto no inciso I, § 11º do artigo 100 da CF (BRASIL, 1988):

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, com auto aplicabilidade para a União, a oferta de créditos líquidos e certos que originalmente lhe são próprios ou adquiridos de terceiros reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para:
I - quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente;

Nesse sentido, conforme disposto no § 9º do referido artigo, sem que haja a interrupção do pagamento dos precatórios, a Fazenda Pública deverá comunicar o Tribunal sobre a existência de débitos do contribuinte inscritos em dívida ativa da União, para que a importância correspondente a esta seja depositada à conta do juízo competente da cobrança, para que este decida quanto a destinação do valor.

Ademais, cumpre mencionar que a regulamentação quanto a compensação através dos precatórios deve ser realizada através de norma infraconstitucional. Neste caso, para as dívidas tributárias, tem-se a Portaria PGFN nº 10.826, de 21 de dezembro de 2022.

A compensação tributária na esfera federal ganhou um importante destaque nos últimos anos, principalmente, com o julgamento com repercussão geral do tema 69 pelo STF (Supremo Tribunal Federal), a chamada “tese do século” que discutiu sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), transitado em julgado em setembro de 2021. Neste julgamento, ficou definido que o ICMS não compõe a base de cálculo destes tributos federais, ou seja, gerou aos contribuintes o direito de pleitear a devolução dos valores pagos indevidamente, observadas as regras de modulação do efeito. Não à toa foi dado o nome de “tese do século”, pois muitos contribuintes obtiveram o direito de pleitear valores milionários perante a RFB, logo, a compensação dos tributos federais se tornou um importante instrumento para os contribuintes preservarem o seu caixa quitando os tributos com a devolução das importâncias pagas indevidamente.

Dito isso, cabe mencionar que embora o instituto da compensação seja uma excelente ferramenta para o contribuinte quitar os tributos devidos e ao mesmo tempo melhorar o seu caixa por não ter que dispor do dinheiro em espécie, na prática não é bem assim. Isso porque a Fazenda Pública não dispõe de ferramentas tecnológicas e agentes públicos suficientes para analisar os pedidos de compensação e restituição, o que somado as normas de sanções vigentes no Brasil, podem gerar um problema dando origem ao litígio a ser discutido na esfera administrativa ou judicial. Tais sanções serão abordadas no próximo tópico.

4 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.1 Conceito e teorias das sanções

A palavra sanção possui inúmeros significados e muitas vezes sentidos distintos no sistema jurídico. Em sua acepção estrita, pode significar desaprovação, ou seja, penalidade, mas também pode significar aprovação, como por exemplo no processo legislativo quando se tem que uma lei é sancionada. Mas também pode significar incentivo, nos casos de sanções premiais (SILVA, 2007, p. 60).

A sanção se tornou um importante objeto de estudo da ciência jurídica assim que foi superada a equivocada ideia de que sua hipótese era a antijuridicidade e o ato punível era seu pressuposto contrários e avessos ao direito. No entanto, ao contrário do que se imagina, esse tema não surgiu na atualidade, pois já era explorado pelos pensadores e filósofos, ainda que sem a necessária e desejável metodologia. Ademais, embora não houvesse o reconhecimento deste estudo com a ciência jurídica, ele foi base para a construção de diversas teorias sobre sanção, que nos dias atuais ainda é objeto de preocupação e dedicação dos mais atentos estudiosos (SILVA, 2007, p. 34).

Existem inúmeras críticas as teorias que surgiram ao longo da história no tocante a este tema, todavia, faz-se necessário considerar as limitações de pensamentos impostas aos estudiosos devido à época e ao espaço em que viveram. Por outro lado, reconhece-se que muitos autores trouxeram grandes contribuições para os dias atuais. Não obstante, neste trabalho, serão citados alguns poucos exemplos das importantes teorias trazidas por estudiosos devido ao curto espaço e apenas com a finalidade de contribuir um pouco mais com o desenvolvimento do foco principal do trabalho, que é a compensação tributária e as sanções aplicáveis na sua não homologação (SILVA, 2007, p. 34).

A primeira teoria a ser abordada é a do Beccaria. Ele acreditava que nenhum indivíduo era capaz de suprimir as suas vontades, gratuitamente, visando o bem do coletivo, pois para cada um o ideal seria que as obrigações da coletividade fossem aplicadas apenas ao outro. Nesse sentido, para que o indivíduo cumpra seu dever em prol do bem comum, não basta apenas estar expresso em lei, pois se assim for, ninguém irá cumprir. É necessário algo a mais, neste caso, sanções aplicáveis

àqueles infratores, mas respeitando o limite de seus atos ilícitos, visto que se ultrapassar, será considerado injusto. Assim, as penas devem estar diretamente relacionadas aos delitos e aos danos causados na sociedade, não podendo aplicar a mesma pena para o mesmo crime, visto que é necessário analisar o tamanho do impacto gerado por ele (SILVA, 2007, p. 34).

Ainda, para Beccaria o direito de punir se dá “em razão de sua utilidade social, destacando-se a imprescindibilidade das penas como único meio hábil a controlar as paixões humanas contrárias à estabilidade social” (SILVA, 2007, p. 35).

Um outro estudo é o de Kelsen. Ele entendia que a imputação de sanção é baseada no princípio da retribuição, segundo o qual uma conduta nos limites do ordenamento social merece recompensa e a conduta contrária merece um castigo. Ainda, tem-se que para manter a ordem social é primordial criar meios de fazer com que o homem evite os atos prejudiciais à sociedade e pratique os úteis (SILVA, 2007, p. 40).

No momento que a norma jurídica dispõe uma obrigação, seja comissiva ou omissiva, devido ao princípio retributivo, a lei poderá atrelá-la a uma recompensa ou a uma pena. Porém, é mais comum o ordenamento jurídico aplicar uma pena sobre os atos contrários à ordem social do que recompensar atos lícitos, que na verdade, já é o que se espera de todos os indivíduos. Neste sentido, cabe ressaltar que a sanção é dada como uma consequência jurídica aplicada sobre o infrator devido sua prática de ato ilícito. Tal penalidade será aplicada mediante ato de coação, inclusive, por meio de força caso encontre resistência (SILVA, 2007, p. 41).

À lei cabe trazer, expressa e taxativamente, os pressupostos fáticos, a espécie e a dosimetria das sanções, assim como indicar quem será o sancionador e a quem será cabível tal consequência. Neste ponto, destaca-se que a conduta humana ilícita pressupõe uma sanção (SILVA, 2007, p. 41).

Em uma das teorias de Kelsen, as normas se dividem em primária e secundária, sendo que a primeira é a sancionadora e a segunda é a prescritora de condutas. O autor não deu o mesmo valor à ambas as normas, pois apenas a primária é diretamente relacionada e necessária ao dever jurídico. Já a norma secundária, é apenas uma derivação da primeira, que tem como ponto principal evidenciar as diretrizes da norma primária (SILVA, 2007, p. 42).

Em relação a essa divisão de Kelsen, entre norma primária e secundária, cabe ressaltar que há doutrinadores que divergem desse posicionamento, como por exemplo, o autor Carvalho (2010, p. 578) traz em sua obra que as normas sancionatórias regulamentam as condutas e tem a mesma estrutura lógica das normas de incidência de tributos: uma previsão anterior em lei, uma descrição do fato do mundo real e uma consequência que gera o vínculo jurídico entre os sujeitos da relação. Sendo assim, o que difere as normas sancionatórias das demais é o antecedente, pois nesta espécie a lei anterior prevê o ilícito ou a infração tributária, tido como conduta antijurídica por violar o direito. Consequentemente, tais condutas geram as penalidades pecuniárias ou multas fiscais impostas pelo Estado, gerando a obrigação do cumprimento pelo autor do ilícito através do pagamento das sanções.

Cabe ressaltar que, tratando-se de outro tipo de sanção, que não seja penalidade pecuniária ou multas fiscais, o objetivo da prestação passa a ser o de fazer ou não fazer, logo, não é considerado um vínculo obrigacional, mas sim uma relação jurídica sancionatória (CARVALHO, 2010, p. 583).

Retomando à Kelsen, ele também faz a distinção entre norma autônoma e norma não-autônoma, em que esta última é aquela que não gera nenhuma sanção, e que necessariamente deve estar ligada a uma norma autônoma, que por sua vez gera sanções. Logo, percebe-se que para o autor, as normas não-autônomas teriam juridicidade apenas se estiverem relacionadas à uma autônoma, ou seja, a uma norma que gera sanções. Dentre as normas não-autônomas, destaca-se aquelas que permitem conduta vedada por outras normas, como por exemplo, a legítima defesa, que é uma excludente de ilicitude e por isso afasta a aplicação das sanções. Com isso, entende-se que, excepcionalmente, as normas não-autônomas podem restringir a aplicação das normas sancionadoras (SILVA, 2007, p. 42).

Além disso, Kelsen também fez a classificação das sanções como penas ou execuções, sendo que penas são aquelas que geram a perda de um bem, como por exemplo, liberdade, patrimônio, direitos políticos, e execuções são aquelas que tem caráter compensatório, com o intuito de reparar o dano causado a outrem. Embora parecidas, ambas as sanções tem destinos diferentes, enquanto os valores originados das penas pertencem aos cofres públicos, os valores arrecadados das execuções pertencem ao terceiro lesado (SILVA, 2007, p. 44).

Classificou também em penas judiciárias e administrativas, em que a primeira é aplicada pelo Judiciário através das execuções judiciais e a segunda pela própria Administração através das execuções administrativas (SILVA, 2007, p. 44).

Logo, conclui-se que para Kelsen, embora contrário aos preceitos da lei, o ilícito está inserido no Direito, e por ele é regulado. Logo, o ilícito não é a negação do Direito, mas sim um pressuposto das normas sancionadoras (SILVA, 2007, p. 44).

Por fim, é possível perceber que as sanções surgiram há muitos anos atrás e tem diversas classificações e campos de aplicação. Mas qual seria a sua função na relação humana? É sobre isso que irá tratar o tópico seguinte.

4.2 Funções das sanções

Superada a breve síntese quanto algumas teorias aplicáveis às sanções, faz-se necessário destacar que as normas jurídicas, de forma sucinta, são utilizadas como instrumentos para regular os comportamentos humanos para a convivência em sociedade, primando pelo bem comum e assim exercendo funções imprescindíveis à vida em coletividade (SILVA, 2007, p. 60).

Considerando que as normas jurídicas garantem a manutenção da ordem social, destaca-se uma de suas principais funções que é o conservadorismo. Contraditoriamente, e não menos importante, também cabe destacar sua função transformadora, que visa impulsionar o desenvolvimento da sociedade. Ademais, sua função educativa também merece ser destacada, visto que dispõe expressamente as melhores condutas a serem adotadas para a boa convivência social (SILVA, 2007, p. 60).

Quanto maiores as complexidades e divergências no campo das relações humanas existentes, maiores serão as disposições no ordenamento jurídico visando moderar a sociedade e com isso, maiores serão as sanções aplicáveis às regras não observadas com o intuito de se fazer cumprir o que está disposto em lei (SILVA, 2007, p. 60).

Dito isso, especialmente nos grandes centros urbanos, é possível observar as crescentes obrigações impostas aos cidadãos, como por exemplo, as normas de trânsito, as regras ambientais, tributárias, administrativas e urbanísticas, entre outras que se fazem necessárias para a boa convivência em coletividade, e

consequentemente, as crescentes sanções também previstas no ordenamento jurídico (SILVA, 2007, p. 60).

Segundo Silva (2007, p. 60), as sanções tem diversas utilidades no sistema jurídico, as quais se destacam a função preventiva, a repressiva, a reparatória, a didática, a incentivadora e a assecuratória.

De forma preventiva, a sanção visa desestimular a violação ao ordenamento jurídico, fazendo que os possíveis infratores tenham consciência de que seus atos em desacordo com o disposto na norma terão efeitos indesejáveis a eles (SILVA, 2007, p. 61).

A função repressiva, também chamada de punitiva, visa punir o infrator que realizou o ato ilícito. Nada mais é que um castigo imposto àquele que infringiu a norma como uma forma de solução ordeira. Neste ponto, é importante ressaltar que para haver justiça se faz necessário tratar sobre o princípio da proporcionalidade, que será abordado no tópico 4.3 (SILVA, 2007, p. 62).

A função reparatória ou indenizatória, visa fazer com que o infrator repare o dano causado à vítima, com o intuito de restabelecer a paz e o equilíbrio prejudicados pelo ato lesivo. Aqui, tem-se o pressuposto não necessariamente a prática de um ato ilícito, mas sim de um dano ou lesão causado a outrem (SILVA, 2007, p. 62).

Em relação a função didática, a sanção deve contribuir de maneira educativa para que o infrator compreenda a extensão dos problemas causados pelos atos praticados por eles, que não foram observados de forma espontânea na época do acontecimento dos fatos, tão somente com o intuito de fazer com que ele não volte a prejudicar a sociedade (SILVA, 2007, p. 68).

No direito contemporâneo, dado o reconhecimento dos inúmeros significados da palavra sanção, bem como a necessidade de compreender a sua ampla abrangência tanto como consequências imputadas aos atos indesejáveis quanto aos considerados desejáveis no Direito, surge a função incentivadora ou premial, que parte do pressuposto que o conceito de sanção não está apenas atrelado a punição sobre a prática de um ato ilícito, mas também aos atos em consonância com o ordenamento jurídico. Sob este aspecto, a sanção deixa de ser apenas uma penalidade para ser também um estímulo às condutas consideradas desejáveis a coletividade, através de incentivos e prêmios (SILVA, 2007, p. 70).

Dentro da ampla concepção de sanção, que vai além das consequências punitivas impostas aos atos ilícitos, cabe destacar também a função assecuratória, exercida pelo legislador nos casos em que ele prevê a possibilidade de superveniência dos fatos que possam comprometer ou inviabilizar determinados direitos, e com isso, imputa obrigações a fim de garantir sua satisfação. A título de exemplo, é o caso da responsabilidade solidária imputada aos pais quanto ao pagamento dos tributos devidos pelos filhos (SILVA, 2007, p. 76).

Logo, é possível perceber na função assecuratória que o legislador busca, principalmente, a satisfação do crédito tributário, até porque é através da arrecadação que o Estado garante a sua manutenção, afinal esta é a sua principal fonte de receita e sem dinheiro não há como garantir os direitos previstos no ordenamento jurídico. Exatamente por isso, é notável o cuidado do legislador especialmente às normas tributárias para que os fatos supervenientes estorvadores não gerem perdas arrecadatórias (SILVA, 2007, p. 76).

Conforme já exposto no presente trabalho, pagar tributos é uma obrigação e não se deve confundir com sanção, que na seara tributária, embora na maioria das vezes seja pecuniária, diferentemente de tributo não tem a finalidade de gerar receita, mas sim de punir o contribuinte ou o terceiro que pratica atos contrários ao ordenamento jurídico.

Neste sentido, cabe ressaltar que para a aplicação da sanção pouco importa se é uma ação ou omissão, assim como se o destinatário ou autoridade jurídica considera o ato indesejável, prejudicial, útil ou até mesmo injusto, pois bastará que a conduta seja contrária ao ordenamento para que seja punível no caso de sanções negativas ou se tratando das positivas, que o ato esteja previsto em lei e por isso seja recompensável (NOBRE; VIEIRA; TUPIASSU, 2019).

Nota-se que as sanções são necessárias para a boa convivência em sociedade, pois se as regras estão descritas em lei, é necessário considerar que elas podem ser violadas. Por isso, em regra, o legislador prevê uma sanção para cada conduta esperada e não cumprida, independentemente do motivo. Sendo assim, é fato que no ordenamento jurídico existem diversas espécies de sanções, tais como civil, trabalhista, processual, penal e tributária, mas neste trabalho será abordada somente as sanções tributárias, a partir do tópico 4.3.

4.3 Sanções tributárias e os princípios constitucionais

O que torna a prestação do tributo compulsória é justamente o fato de ter a previsão de uma sanção para os casos de inadimplemento. Logo, é imprescindível que o legislador tributante, ao instituir um tributo ou uma obrigatoriedade de cumprimento de deveres instrumentais, considere a possibilidade de descumprimento pelo sujeito passivo e estabeleça uma sanção (SILVA, 2007, p. 110).

Em consonância com o parágrafo anterior, nas palavras de Carvalho (2010, p. 584), tratando-se de Direito Tributário, o ilícito pode vir pelo não cumprimento da prestação do tributo ou pelo não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, gerando assim o ilícito tributário. Logo, a sanção tributária, pode ser caracterizada como toda ação ou omissão, que de forma direta ou indireta, resulte no descumprimento dos deveres jurídicos estabelecidos em lei.

A violação ao dever jurídico estabelecido em lei tributária pode ser considerada infrações ou ilícitos tributários, mas também pode vir a ser classificada como crime fiscal, que por sua vez está regulamentado em lei penal. Diante disso, tem-se que os ilícitos tributários de caráter não criminal estão subordinados aos princípios gerais do Direito Administrativo, enquanto os crimes fiscais estão sujeitos aos princípios do Direito Penal (CARVALHO, 2010, p. 585).

Não será foco deste trabalho tratar sobre os crimes tributários, porém, cumpre mencionar que no Brasil existem poucos, tais como o contrabando, o descaminho e a apropriação indébita (CARVALHO, 2010, p. 585).

A aplicação da sanção tributária é feita pelo órgão da Administração Pública direta ou indireta a quem a lei atribui competência tributária ativa. Este órgão tem o dever legal de arrecadar o tributo e aplicar a sanção punitiva, observando os princípios constitucionais. No entanto, nos casos de lançamento por homologação a multa é aplicada pelo próprio contribuinte, cabendo à Administração pública somente se este não cumprir com seu dever (MARICATO, 2009, p. 171).

Dada a complexidade das normas tributárias, assim como a intensidade e a forma que as sanções fiscais são aplicadas, surgem divergências doutrinárias e jurisprudenciais devido a inobservância dos preceitos que estas visam garantir, bem como o desrespeito aos princípios constitucionais. Isso porque as dúvidas que pairam sobre este assunto levam, inclusive, a questionar a constitucionalidade das sanções

tributárias aplicáveis aos contribuintes, o que gera insegurança jurídica, impactando diretamente no desenvolvimento econômico do país e conseqüentemente enfraquecendo tanto a legitimidade das sanções quanto o próprio Estado que as impõem (NOBRE; VIEIRA; TUPIASSU, 2019).

Não será foco deste trabalho discorrer sobre todos os princípios relacionados aos tributos e as sanções tributárias, mas sim dois deles no tocante as penalidades pecuniárias aplicadas pelo fisco de forma desproporcional. São eles: o princípio da proporcionalidade e o da proibição de confisco.

O princípio da proporcionalidade, ou da razoabilidade, traz a ideia de ponderação, medida certa, contrabalanceamento e adequação considerando as diversas variáveis relevantes entre dois objetos ou sujeitos. Este é considerado um importante princípio constitucional para o Estado Democrático de Direito, o qual implica diretamente nos direitos e garantias individuais através do controle do poder Estatal sobre as liberdades individuais (SILVA, 2007, p. 305).

No contexto histórico, a proporcionalidade já podia ser observada na Idade Média, na Carta Magna Inglesa, outorgada em 1215 pelo João Sem Terra, em que as multas cominadas às condutas delituosas deveriam ser proporcionais a sua gravidade, salvaguardando o mínimo necessário para a subsistência do infrator. No entanto, nota-se que na Era Medieval este princípio não foi observado considerando as atrocidades cometidas pelo Príncipe ou pela Igreja, sob o argumento do bem da coletividade ou, ironicamente, do próprio condenado (SILVA, 2007, p. 305).

Séculos mais tarde, a proporcionalidade entre infração e pena foi resgatada pelos iluministas, pois foi percebida a necessidade de punir as infrações de forma proporcional ao feito, visto que não seria justo dar o mesmo castigo a crimes diferentes, além de poder incentivar a prática do crime mais lesivo diante da branda punição. Mas foi nas doutrinas e jurisprudências constitucionais alemãs e norte-americanas que este princípio ganhou mais relevância, evidenciando sua importância para a sociedade (SILVA, 2007, p. 306).

Pode-se dizer que a observância da proporcionalidade se tornou imprescindível na atualidade, pois é a base para interpretar, integrar e aplicar outros princípios constitucionais e direitos fundamentais, de um ou mais sujeitos, através da verificação da possibilidade jurídica quanto a prevalência de quaisquer medidas limitativas ou restritivas ao exercício punitivo do Estado (SILVA, 2007, p. 308).

Como é possível perceber, o princípio da proporcionalidade tem notória relevância no ordenamento jurídico e por isso deve ser observado pelos juízes nos tribunais ao julgar a constitucionalidade das sanções positivas, estejam elas previstas na legislação tributária sancionadora ou imputadas em caso concreto, com o intuito de analisar o excesso do legislador ou da Administração Pública (SILVA, 2007, p. 309).

Considerando que a Administração Pública tem o dever de observar o princípio da razoabilidade, os meios utilizados para punir o infrator devem ser adequados para atingir o fim desejado, ou seja, não podem ser excessivos. Na verdade, a aplicação deste princípio não cabe somente à Administração Pública, mas de acordo com o STF, também deve ser observada pelo legislador ao instituir normas de caráter punitivo (CARVALHO, 2010, p. 621).

Neste sentido, as multas devem ser aplicadas dentro do limite da proporcionalidade e da razoabilidade, ou seja, precisam estar de acordo com a conduta ilícita, não excedendo o dano causado e o benefício obtido com a prática indevida, pois sanções superiores à necessária para atingir a finalidade do interesse público violará os direitos fundamentais do indivíduo (CARVALHO, 2010, p. 621).

O princípio da proibição ao confisco está previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, em que é assegurado ao contribuinte a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Confiscar é tomar algo de alguém com o intuito de punir a pessoa ou em virtude de lei que o regulamente. Sempre que a imposição tributária excede o limite da capacidade contributiva, pode-se dizer que ocorre o efeito confiscatório. O problema está em identificar quando ocorre o excesso. Ainda, cabe ressaltar que os bens apropriados pelo Estado relacionados a produtos do crime não são considerados confisco (MUSUMECCI FILHO e POLIDO, 2014, p. 74).

De acordo com Cavalcanti (2023, p. 74), o limite ao confisco é um conceito aberto com certa abstração prática, mas com um importante valor ideológico e de política tributária. Nada mais é que um limite para inibir os excessos praticados pelo Estado, com o intuito de preservar os direitos e garantias individuais.

A vedação ao confisco atinge tanto os tributos quanto as sanções aplicadas sobre as condutas ilícitas, mas via de regra é mais observada no tocante a tributação, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, para que seja preservado o

direito a propriedade e de manutenção digna do contribuinte (CAVALCANTI, 2023, p. 74).

Sabe-se que o Estado tem o direito resguardar o seu poder de tributar e punir, porém, desde que observados os princípios constitucionais, não só o da proporcionalidade e da vedação ao confisco, como também da segurança jurídica, da capacidade contributiva, da legalidade, da isonomia, entre outros, que norteiam o ordenamento jurídico para a preservação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Em que pese os princípios da proporcionalidade e vedação ao confisco estarem mais relacionados ao poder de tributar, é importante destacar que sua observância quanto a aplicação das sanções tributárias gera muitas indagações, o que faz com que o contribuinte recorra as medidas cabíveis para preservar o seu direito.

Mas quais são essas sanções? O ordenamento jurídico brasileiro prevê inúmeras sanções aplicáveis as condutas ilícitas, tanto pecuniárias quanto ao dever jurídico, de fazer ou deixar de fazer. Elas recebem diversos nomes da doutrina e no presente trabalho, mais precisamente no próximo tópico, serão abordadas algumas das principais espécies de sanções tributárias pecuniárias utilizando-se as expressões mais comumente aplicadas.

4.4 Sanções tributárias pecuniárias

As sanções tributárias pecuniárias que serão abordadas neste trabalho são: penalidades pecuniárias, juros de mora, multa de mora, multa de ofício e multa isolada. Essas três últimas sanções também são chamadas de multas fiscais, classificadas, respectivamente, em três espécies: moratória, punitiva e isolada.

4.4.1 Penalidades pecuniárias

De acordo com Carvalho (2010, p. 608), as sanções pecuniárias são as mais expressivas formas que o ordenamento jurídico utiliza diante do comportamento contrário aos deveres estipulados aos contribuintes. As punições tem indiscutível poder psicológico, que visam inibir a reincidência da conduta ilícita, e são aplicadas com excelência pelo Estado. Elas se agravam a depender do débito fiscal e na maioria das vezes é baseada em um percentual sobre o tributo devido. A título de exemplo, o

regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza dispõe uma penalidade que pode ser de até 150% sobre o valor do imposto não pago. Mas as sanções pecuniárias também podem ser aplicadas com um valor fixo, ou ainda, com valores estabelecidos entre mínimo e máximo, sendo de competência da autoridade administrativa dosá-la de acordo com o ilícito.

4.4.2 Juros de mora

Os juros de mora, são cobrados na base de 1% ao mês, salvo nos casos em que a lei dispuser outra taxa. São tidos como acréscimos de natureza civil, semelhantes àqueles do direito privado. No Direito Tributário, eles devem estar previstos na legislação e sua cobrança é feita pela Administração Pública (CARVALHO, 2010, p. 614).

Diferentemente da multa moratória, os juros de mora não têm fins punitivos que desestimule o contribuinte a retardar o pagamento. Ele nada mais é que uma correção remuneratória do valor pertencente ao Estado que permanece, indevidamente, nas mãos do contribuinte. Ainda, o capital vai corrigindo mensalmente até que o administrado efetue o pagamento à Administração Pública ou a quem a lei atribua competência. Após a edição da lei nº 9.065/1995, os valores relacionados aos créditos tributários federais são corrigidos pela taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), variável de acordo com os critérios do Banco Central do Brasil. Aos poucos, os Estados e Municípios vêm adotando essa mesma taxa para corrigir os valores indevidamente retidos pelo contribuinte (CARVALHO, 2010, p. 614).

4.4.3 Multa de mora

A multa de mora, classificada como multa fiscal de caráter moratório, embora também seja uma sanção pecuniária, é destituída de nota punitiva em sentido estrito. Isso porque ela tem a finalidade indenizatória devido ao lapso temporal do cumprimento da prestação pelo contribuinte, acarretando em inconveniências e danos ao Poder Público. Sendo que o não pagamento, ou seja, a conduta omissiva do contribuinte, prejudica o direito subjetivo ao crédito do Estado (CARVALHO, 2010, p. 614).

Ainda de acordo com Carvalho (2010, p. 614), embora muitos doutrinadores a considerem como de natureza civil, pois é amplamente utilizada em contratos regidos pelo direito privado, a multa de mora está prevista na legislação tributária e são aplicadas exclusivamente por funcionários administrativos do Poder Público, podendo ser aplicada também de ofício.

4.4.4 Multa de ofício

A multa de ofício, classificada como multa fiscal de caráter punitivo, é aplicada sobre o infrator que tinha o dever legal de praticar determinada conduta, mas deixou de fazê-la (CARVALHO, 2010, p. 610).

Essa sanção é aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou AIIM (Auto de Infração ou Imposição de Multa) e, geralmente, não excluem as sanções de caráter moratório. Assim, a aplicação das penalidades punitivas não exclui as multas de mora aplicadas de ofício. Sendo que, no tocante ao procedimento, a diferença entre elas é que a multa punitiva deve ser aplicada somente de ofício e a multa de mora pode ser aplicada por homologação pelo sujeito infrator ou de ofício pela Autoridade Administrativa (CARVALHO, 2010, p. 610).

De acordo com Cavalcanti (2023, p. 76), as multas tributárias de lançamento de ofício no âmbito federal estão dispostas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que em regra é de 75%, mas pode ser dobrada, portanto, ser de 150%, caso seja submetida circunstâncias qualificadoras devido a identificação de sonegação, fraude ou conluio, conforme artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

4.4.5 Multa isolada

Por fim, este tópico será dedicado a multa isolada, tema de estudo do presente trabalho. Classificada como multa fiscal de caráter isolado, refere-se à sanção aplicada sobre o descumprimento da obrigação de cunho acessório ou instrumental, sem considerar o montante devido (CAVALCANTI, 2023, p. 76).

Nas palavras de Carvalho (2010, p. 611), a multa isolada, como o próprio nome já diz, é a sanção aplicada isoladamente por algum motivo exigido em lei. Exemplificando, no âmbito federal, o fisco aplica uma multa, de forma isolada, devido

ao pagamento do tributo ter sido feito após o vencimento, conforme previsto no inciso II do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 ou, ainda, aplica a multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, exceto nos casos de falsidade da declaração apresentada que sofrerá sanções ainda maiores, conforme disposto no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Esta última aplicação de sanção foi recentemente julgada pelo STF e será abordada no presente trabalho no tópico 5.

Devido a sua natureza punitiva e de ofício, a multa isolada não pode ser cumulada com a multa de ofício nos casos de ausência de recolhimento de tributo, pois caracterizaria dupla pena relacionada a uma mesma infração (CARVALHO, 2010, p. 612).

5 MULTA ISOLADA APLICADA SOBRE A COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

A multa isolada de forma geral foi abordada no tópico 4.4.5, mas este capítulo será dedicado exclusivamente a esta penalidade quando aplicável no âmbito federal.

Conforme já aludido no presente trabalho, recentemente, esta penalidade ganhou ainda mais destaque frente a decisão do STF que julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e com isso os contribuintes obtiveram o direito de pleitear perante a Receita Federal a devolução dos valores pagos indevidamente, observadas as regras pertinentes a esse assunto, que pode ser através da restituição ou da compensação.

Destaca-se que muitos contribuintes tem valores milionários a reaver com o fisco após essa importante decisão, porém, o que era para lhes trazer apenas felicidade, acaba gerando preocupação, pois diante da facilidade muitos pleiteiam a devolução mediante o pedido de compensação, conforme abordado no tópico 3.2 deste trabalho, e diante da possibilidade do fisco não homologar seu pedido, se vê exposto ao risco de ter que pagar 50% a título de multa isolada, considerando a previsão do artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996 e sujeitando-se a insegurança jurídica.

Cumprido ressaltar que, embora a multa isolada tenha ganhado um importante destaque nos últimos anos, ela está presente no ordenamento jurídico brasileiro há bastante tempo e por este motivo, há diversos contribuintes que cumpriram com esta penalidade, bem como há contribuintes que vem discutindo esse assunto administrativa ou judicialmente.

No âmbito judicial, a aplicação da multa isolada na esfera federal foi levada ao STF para discutir a sua constitucionalidade, conforme será visto no tópico a seguir.

5.1 Julgamento do Tema 736 no STF

Em maio de 2014, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral do RE (Recurso Extraordinário) nº 796.939/RS interposto contra o acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

MANDADO DE SEGURANÇA. MULTAS PREVISTAS NO ART. 74, §§ 15 E 17, DA LEI 9.430, DE 1996. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DE

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NÃO CONSTATADA A MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE. AFRONTA AO ARTIGO 5º, INCISO XXXIV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. Nos casos em que não há evidência de que o contribuinte tenha agido de má-fé, constata-se que as penalidades dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, conflitam com o disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea 'a' da Constituição Federal, uma vez que tendem a inibir a iniciativa dos contribuintes de buscarem junto ao Fisco a cobrança de valores indevidamente recolhidos, afrontando também o princípio da proporcionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 796.939/RS. Recorrente: União. Recorrida: Transportadora Augusta SP Ltda. Relator: Min. Edson Fachin, 30 maio 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4531713&numeroProcesso=796939&classeProcesso=RE&numeroTema=736>)

A repercussão geral classificada como o tema 736, foi proferida pelo Ministro Relator Ricardo Lewandowski, que após identificado os pressupostos de admissibilidade, foi reconhecida a necessidade de analisar a matéria constitucional dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/2010, principalmente, devido ao impacto econômico e ao volume de discussões quanto a aplicabilidade desta penalidade sobre os contribuintes que buscam a restituição, o ressarcimento ou a compensação perante a Receita Federal do Brasil.

O RE nº 796.939 foi interposto pela União devido a sua insatisfação na decisão proferida pela Segunda Turma Regional Federal da 4ª Região, sob o argumento que a multa isolada de 50% não infringe a lei considerando sua finalidade de inibir condutas abusivas praticadas pelos contribuintes de má fé, pois valor menor não faria com que este contribuinte deixasse de compensar valores indevidos, gozando assim das benesses de obter uma certidão positiva com efeito de negativa utilizando da ferramenta disponibilizada pela Receita Federal, o programa PER/DCOMP, em que o contribuinte apenas preenche valores e não envia documentos comprobatórios, assumindo o risco de pagar a multa. Assim, se a penalidade sobre a prática do ilícito for de valor expressivo, reduz a probabilidade do contribuinte se valer dessa prática.

Ademais, a União traz que nos casos em que a Administração não reconhece a existência do crédito para a compensação glosando o valor compensado e ainda aplicando a multa isolada, o contribuinte pode se valer das medidas recursais administrativas dentro de 30 dias contados a partir da ciência da notificação através da manifestação de inconformidade contra a glosa com base no § 9º do artigo 74 da

Lei nº 9.430/1996 e através da impugnação contra o auto de infração que aplicou a multa isolada conforme artigos 15 e 15 do Decreto nº 70.235/1972.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MULTAS. INCIDÊNCIA EX LEGE. SUPOSTO CONFLITO COM O ART. 5º, XXXIV. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

I - A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010.

II – Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos ad causa, por possuir relevância econômica e jurídica.

III – Repercussão geral reconhecida.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 796.939/RS. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. J. 30/05/2014. DJ, Brasília, 23 jun. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=238428506&ext=.pdf>)

Este Recurso Extraordinário foi interposto contra o acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal regional Federal da 4ª Região, que considerou que a aplicação da multa isolada prevista nos parágrafos 15 e 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 deve ser feita somente contra o contribuinte, comprovadamente, de má-fé, caso contrário estará em desacordo com o direito de petição assegurado a todos, conforme disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da CF. Isso porque a aplicação de penalidade severa inibe o contribuinte de requerer perante o fisco os valores recolhidos indevidamente. Além disso, tal penalidade afronta o princípio da proporcionalidade ao aplicar a multa isolada de 50% contra o contribuinte de boa-fé devido ao indeferimento do pedido de compensação, com o intuito de dar maior celeridade aos processos administrativos, pois inexistem ferramentas e agentes suficientes para analisar todos os pedidos recebidos pela Receita Federal.

Apenas para deixar este trabalho atualizado, o parágrafo 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 foi revogado pela Lei nº 13.137/2015, sendo assim, considerando que atualmente somente o parágrafo 17 está em vigor, a partir deste momento o parágrafo revogado não será citado.

Retomando ao Recurso Extraordinário supracitado, em sua defesa, a União traz que a multa isolada prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, incluído pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/2010, não viola o princípio da

proporcionalidade e o direito de petição do contribuinte. Ainda, alega que este percentual foi necessário devido ao grande volume de pedidos de compensação de débitos sabidamente inexistentes, com o intuito de suspender a exigibilidade dos créditos tributários que os contribuintes de má-fé desejavam compensar. Logo, caso a penalidade fosse de valor insignificante, não atingiria o objetivo que é inibir a conduta ilícita e lesiva ao erário público, pois o contribuinte assumiria facilmente o risco de pagar a multa aplicada caso o fisco não homologasse o pedido de compensação. Neste ponto, cabe salientar ainda que caso o fisco não se manifeste, decorrido cinco anos, o pedido é homologado tacitamente.

Diante do posicionamento da União, é necessário ressaltar que há diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais contra as sanções tributárias com valores desproporcionais, considerando-os como excessos sancionatórios por violar os princípios constitucionais, tais como o da capacidade contributiva e da proibição ao confisco (CARVALHO, 2010, p. 619).

5.2 Trânsito em julgado do Tema 736 no STF

Em 20 de março de 2023, o STF encerrou a discussão do Tema 736, considerando inconstitucional a aplicação da multa isolada de 50% sobre valor do crédito tributário cujo pedido de compensação foi indeferido. Este trecho é basicamente o texto revogado do § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, enquanto o § 17 que continua vigente fala sobre o valor do débito objeto de pedido de compensação não homologada, porém, em nada muda a decisão dos ministros que se posicionaram no sentido que a aplicação desta penalidade, sem a análise e boa ou má-fé do contribuinte é inconstitucional, inclusive por inibir o direito de petição.

Ao concluir o julgamento do RE nº 796.939, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: “é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

É importante destacar que embora o STF tenha decidido sobre a inconstitucionalidade da multa isolada no valor correspondente a 50% sobre o valor do débito objeto de compensação não homologada pela autoridade fazendária, até o presente momento, o legislador não alterou o § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Seria utópico acreditar que não haverá mais a multa isolada. Por isso, espera-se que o poder legislativo defina um percentual menor dentro dos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Enquanto isso, os contribuintes permanecem na expectativa do que virá e na insegurança jurídica ao utilizar do instituto da compensação.

CONCLUSÃO

A partir das análises feitas durante o desenvolvimento do presente trabalho foram obtidas algumas conclusões, conforme seguem abaixo na ordem dos assuntos abordados no texto.

A obrigação tributária é composta por três elementos essenciais: relação jurídica estabelecida entre sujeito ativo e sujeito passivo, vínculo jurídico existente entre as partes da relação jurídica e o objeto, que é a prestação pecuniária que o sujeito passivo tem que adimplir com o sujeito ativo. Ainda, ela é dividida em obrigação principal e acessória, também chamada pela doutrina de dever instrumental. Sendo que a obrigação principal é a prestação pecuniária e os deveres instrumentais são as “ferramentas” utilizadas pelo Estado para controlar e fiscalizar o cumprimento das exigências aplicáveis aos contribuintes.

O entendimento sobre obrigações tributárias foi essencial para adentrar em crédito tributário, que existe dentro da relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo, pois é a partir do lançamento do crédito tributário que nasce o direito de o Estado exigir o cumprimento da prestação pecuniária do contribuinte. O lançamento pode ser realizado de forma direta ou por meio de declaração do próprio contribuinte.

Partindo da premissa que o lançamento do crédito foi feito cumprindo as exigências da lei, tem-se que em algum momento ele deve ser extinto. Neste ponto, o CTN traz as modalidades de extinção do crédito tributário em seu artigo 156. Dentre elas, o pagamento, a transação, a remissão, a compensação, entre outras.

No entanto, no que se refere a compensação tributária na esfera federal, existem diversas divergências de entendimento relacionadas à sua regulamentação e aplicação. Um dos principais pontos de controvérsia diz respeito à necessidade de homologação pela administração tributária da compensação realizada pelo contribuinte, conforme disposto pela Lei nº 9.430/1996. Isso porque, em alguns casos, a administração pode não homologar a compensação, o que acarreta na aplicação de multa isolada ao contribuinte, na importância de 50% sobre o valor do débito compensado em declaração não homologada, ainda que este tenha cumprido com todas as exigências previstas no ordenamento jurídico.

A multa isolada é uma das penalidades pecuniárias dentro das sanções tributárias previstas no ordenamento jurídico. Tais sanções são criadas com o objetivo

de impor “medo” com o intuito de manter a ordem no tocante a convivência em sociedade. No entanto, as sanções tributárias precisam ser criadas de acordo com a legislação vigente, observando também os princípios constitucionais.

Devido a relevância e ao impacto econômico gerado pela aplicação da multa isolada estabelecida pelo § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, existem diversos processos administrativos e judiciais discutindo a constitucionalidade desta penalidade e um dos processos mais importantes para o presente trabalho, é o caso em que o um contribuinte da região Sul do país obteve êxito no Superior Tribunal de Justiça, obtendo o direito de não pagar a multa isolada aplicada pela autoridade fazendária. No entanto, a Procuradoria-Geral da República recorreu ao STF por meio de Recurso Extraordinário.

Por sua vez, o STF começou a analisar o caso sobre a constitucionalidade da multa isolada aplicada sobre o valor do débito objeto de compensação não homologada. Dada a importância dessa discussão e por entender que é matéria constitucional, o STF classificou como o Tema 736 de repercussão geral em meados de 2014. Após muita discussão, os ministros do STF decidiram o caso em março de 2023, durante o desenvolvimento do presente trabalho, reconhecendo a inconstitucionalidade da aplicação da multa isolada de 50% conforme §§ 15 e 17º do artigo 17 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que ela viola o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, além de contrariar o princípio da capacidade contributiva. No entanto, o § 15 já estava revogado na data da decisão, mas o § 17 continua da mesma forma até a presente data. Sendo necessário agora, aguardar os próximos passos do poder legislativo frente a decisão da Suprema Corte, para saber qual será o percentual da multa isolada a ser aplicada nestes casos.

Por fim, é importante que a administração tributária atue de forma eficiente e ágil na análise das compensações realizadas pelos contribuintes, a fim de evitar a aplicação indevida de multas isoladas. Além disso, é preciso que o sistema de compensação tributária na esfera federal seja aprimorado, de modo a garantir mais transparência e segurança jurídica aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 16. ed. rev., atual. ampl. Salvador: JusPodivm, 2022.

ALMEIDA, Washington Carlos de. **Direito civil: obrigações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro. (1 recurso online). ISBN 9788522495696. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522495696>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 26 abr. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.069 de 29 de junho de 1995**. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9069.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 05 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.593 de 06 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10593.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007.

Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 06 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.670 de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13670.htm. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 10.826 de 21 de dezembro de 2022. Brasília, DF: Procurador-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127975>. Acesso em: 20 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no Recurso Extraordinário 796.939 Rio Grande do Sul. Constitucional. Processo administrativo tributário. Indeferimento de pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação de tributos. Multas. Incidência ex lege. Suposto conflito com o art. 5º, XXXIV. Repercussão Geral reconhecida. Recorrente: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Transportadora Augusta SP Ltda. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. 30 maio 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=238428506&ext=.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Relatora: Min. Cármen Lúcia. 09 de setembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira seção cancela as Súmulas 212 e 497. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/16092022-Primeira-Secao-cancela-as-Sumulas-212-e-497.aspx>. Acesso em 10 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev., ampl., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2022. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555599992>. Acesso em: 2 abr. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2023. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786559646203. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559646203>. Acesso em: 18 mar. 2023.

CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação tributária e processo**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553623309>. Acesso em: 18 mar. 2023.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil: direito das obrigações: parte geral**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Livro. (1 recurso online). (Sinopses jurídicas, v. 5). ISBN 9786555592498. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786555592498>. Acesso em: 11 mar. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559770038>. Acesso em: 12 mar. 2023.

MARICATO, Andréia Fogaça. **Deveres Instrumentais: Regra Matriz e Sanções**. 2009. Tese (Mestre em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

MUSUMECCHI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno (coautor 2). **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Livro. (1 recurso online). ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522493012>. Acesso em: 25 mar. 2023.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, v. 2: obrigações**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Livro. (1 recurso online). ISBN 9788530986650. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530986650>. Acesso em: 18 mar. 2023.

NOBRE, Simone Cruz; VIEIRA, Iracema Teixeira; TUPIASSU, Lise. **Fundamentos da sanção no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual. vol. 43, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/fundamentos-da-sancao-no-direito-tributario/>. Acesso em: 10 mar. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2021. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553623255>. Acesso em: 12 mar. 2023.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Serviços e informações do Brasil. Compensar tributos federais. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/compensar-tributos-federais#:~:text=A%20declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20deve,realizado%20por%20processo%20de%20compensa%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 mar. 2023.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2005.