

ISSN 1981-2221

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano III

Número 15

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Editores

Fábio Paixão
Ives Gandra da Silva Martins
João Bosco Coelho Pasin
Pilar Jiménez Tello
Rogério Rodrigues
Walter Diab

Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins
João Bosco Coelho Pasin

Conselho Editorial

Ademar Pereira – Alcides Jorge Costa – André L. Costa-Corrêa
Antonio Carlos Rodrigues do Amaral – Antonio Jorge Pereira Jr.
Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira – Claudia Fonseca Morato Pavan
Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes – Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon
Fátima Fernandes R. de Souza – Francisco Pedro Jucá – Francisco Rezek – Gilmar Mendes
Hugo de Brito Machado – Humberto Ávila – José Augusto Delgado – Kiyoshi Harada
Marilene Talarico M. Rodrigues – Maurício Pereira Faro – Meigan Sack Rodrigues
Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim
Newton De Lucca – Regina Helena Costa – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins
Roque Antonio Carrazza – Sacha Calmon Navarro Coêlho
Sepúlveda Pertence – Zélia Luiza Pierdoná

Autores colaboradores deste Volume

Bernardo Motta Moreira – Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Colaboradores Internacionais:

Alejandro C. Altamirano
Argentina

Alejandro Ibarra Rodríguez
México

Carolina Leal Ramírez
Venezuela

Diogo Leite de Campos
Portugal

José María Lago Montero
Espanha

Juan Carlos Casellas Gálvez
Guatemala

Manuel Balbé Mallol
Espanha

Marcela Judith Wasserman
Argentina

Miluska Rotta Rotta
Peru

Pilar Jiménez Tello
(Coordenadora do Grupo)
Espanha

Reynaldo Balladares Saballos
Nicarágua

Nina Teresa dos Santos Aguiar
Portugal

O Mandado de Segurança e o Pedido de Compensação do Indébito Tributário

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Advogado; Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da UCAM, da Universidade Federal Fluminense e da Fundação Getúlio Vargas

BERNARDO MOTTA MOREIRA

Advogado; Especialista em Direito Tributário pela PUC-MG; Professor do CEAJUFE em Belo Horizonte – MG.

1 Introdução

Destina-se o presente trabalho ao exame da compensação tributária na via do mandado de segurança, matéria que, a despeito de pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ainda tem causado preocupação diante de decisões judiciais desfavoráveis às pretensões dos contribuintes, que aplicam, indiscriminadamente, as Súmulas de ns. 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal.

Para tanto, examinar-se-á a previsão constitucional do mandado de segurança, a questão da compensação do crédito tributário e a evolução dos entendimentos dos Tribunais Superiores.

2 Mandado de Segurança e sua Importância em Matéria Tributária

Diante de uma exigência fiscal supostamente indevida, o contribuinte tem diversas opções para a sua defesa, sendo uma delas o mandado de segurança, instrumento previsto na Constituição de 1988 contra ato de

do poder público, para assegurar direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*¹.

Se outrora era vedado o manejo de referido instrumento para as questões referentes a tributos (vide art. 320, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939, o antigo Código de Processo Civil²), certo é que, atualmente, o mandado de segurança é a principal ação à disposição do contribuinte, sendo considerada pela doutrina como a “ação tributária por excelência”³. O cabimento do mandado de segurança em matéria tributária tem guarida, inclusive, no próprio Código Tributário Nacional, que dispõe, no inciso IV do art. 151⁴, que a liminar concedida em sede mandamental é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

A opção pelo mandado de segurança se torna vantajosa não somente pelo fato de não haver condenação em honorários advocatícios para a parte vencida⁵, mas por ser um importante meio para que se possa impugnar um ato abusivo e ilegal já praticado (forma repressiva), como um lançamento tributário em desconformidade com a lei, ou ainda a ser praticado (forma preventiva) pelo agente público, além de ser um procedimento sumário e célere.

Vale lembrar que a impetração do mandado de segurança requer a existência de direito líquido e certo, o que significa que toda invocação de direito subjetivo deve ter os respectivos fatos comprovados documentalmente

1 Art. 5º, inciso LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder público.

2 Art. 320. Não se dará mandado de segurança, quando se tratar: (...) IV – de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.

3 Segundo James Marins, “o mandado de segurança é por muitos considerado como ‘a ação tributária por excelência’. De fato, a vocação constitucional deste *writ* para servir como instrumento de proteção dos particulares em face dos possíveis abusos praticados pelo Poder Público o transforma no principal instrumento judicial de proteção do cidadão-contribuinte diante do exercício da função fiscal, campo propício para a conflituosidade entre Estado e cidadão. As peculiaridades na estrutura dessa ação antiexacional tributária também favorecem seu manejo na órbita fiscal, uma vez que seus requisitos e seu trâmite se ajustam com precisão às necessidades da lide tributária que, frequentemente, envolve proteção a direito líquido e certo, sob a forma de proteção à legalidade e outros princípios de raiz constitucional. Em matéria tributária, quando se colima evitar a incidência de norma formal ou materialmente inconstitucional ou ilegal, o caráter de celeridade e preventividade do mandado de segurança assume elevado valor protetivo; do mesmo modo, em sua vocação repressiva, o mandado de segurança evita que atos administrativos fiscais tidos como ilegais produzam danos patrimoniais e extrapatrimoniais de incerta reparabilidade” (*Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 415/416).

Para Hugo de Brito Machado, “o mandado de segurança é um excelente instrumento que nossa ordem jurídica coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação. Não apenas para o controle da legalidade e da constitucionalidade da exigência do tributo, mas também do lançamento tributário em todas as suas fases e ainda de todo e qualquer ato praticado por autoridade da Administração Tributária. Desde que o direito a ser defendido seja líquido e certo, é cabível o mandado de segurança contra ato desprovido de validade jurídica, praticado por qualquer autoridade da Administração Tributária, de qualquer dos níveis governamentais” (*Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998. p. 13/14).

4 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

5 A jurisprudência pátria se consolidou no sentido do descabimento de condenação em honorários advocatícios em

(prova pré-constituída) ou ser desnecessária a produção de prova⁶, independente da complexibilidade jurídica da questão submetida à tutela mandamental⁷.

3 Compensação do Crédito Tributário

A compensação de tributos é meio de extinção do crédito tributário (inciso II do art. 156 do CTN) e pode ser utilizada pelo contribuinte quando a lei assim autorizar, conforme o disposto no art. 170 do CTN⁸. O art. 66 da Lei nº 8.383/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.069/95, regulamentou a compensação dos tributos no âmbito federal, nos seguintes termos:

“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. (...)”

Posteriormente, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 74, permitiu a compensação de tributos federais de espécies diversas, administrados pela Receita Federal, mediante requerimento à autoridade administrativa, o que não era necessário no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91⁹. A Medida

6 De acordo com o magistério de Celso Agrícola Barbi, “o conceito de direito líquido e certo é tipicamente processual, pois atende ao modo de ser de um direito subjetivo no processo: a circunstância de um determinado direito subjetivo realmente existir não lhe dá caracterização de liquidez e certeza; esta só lhe é atribuída se os fatos em que se fundar puderem ser provados de forma incontestável, certa, no processo. E isto normalmente só se dá quando a prova for documental, pois esta é adequada a uma demonstração imediata e segura dos fatos” (*Do mandado de segurança*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 56).

7 A questão da complexibilidade da matéria foi confirmada pela aprovação da Súmula nº 625 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DJ de 13.10.03, determinando que “controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança”.

8 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.

9 Como que andando na contramão da Lei nº 8.383/91, a Lei nº 9.430/96, por intermédio de seu art. 74 e antes das substanciais alterações implementadas pela Lei nº 10.637/02, acabou por eleger um procedimento diverso, à medida que elevava como condição de tal *modus operandi* o prévio requerimento e a prévia autorização fazendária; muito embora admitindo uma maior abrangência do instituto, posto que viabilizava a compensação de tributos independentemente da espécie a que pertenciam e/ou de sua destinação constitucional, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal. Logo, até o advento da Lei nº 10.637/02, havia dois regimes jurídicos incomunicáveis e absolutamente distintos colocados à disposição dos contribuintes: (a) o da Lei nº 8.383/91, que permitia que o contribuinte, *sponte sua*, independentemente de prévio requerimento, exercitasse seu direito à autocompensação de créditos tributários da mesma espécie e destinação constitucional; e (b) o da Lei nº 9.430/96, que embora dotado de maior abrangência, só viabilizava a compensação de tributos de espécies diversas, demandando o prévio requerimento

Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/02, alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que assim passou a dispor:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (...)”

A atual redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a permitir que o contribuinte efetue a compensação de tributos (de diferentes espécies) independentemente de autorização da Receita Federal do Brasil, bastando apresentar uma declaração ao órgão fazendário¹⁰. De acordo com o § 2º, supracitado, a compensação efetivada pelo contribuinte extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, que deverá se dar no prazo de 5 (cinco) anos contado da data da entrega da declaração de compensação (§ 5º do art. 74).

Ante a sua regulamentação e permissão no plano federal¹¹, a compensação tem sido a alternativa ao ajuizamento de ações de repetição do indébito tributário¹², que, pelas peculiaridades do judiciário brasileiro,

10 Atualmente, referida declaração é realizada por meio do programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 3.4 (PER/DCOMP 3.4), aprovado pela IN/RFB 881, de 22 de outubro de 2008.

11 Como é cediço, “como norma geral, a Lei nº 5.172/66 não cria por si direito subjetivo à compensação tributária. Este é o fruto exclusivo de lei, da pessoa jurídica competente, que conterà a previsão das condições e garantias sob as quais as dívidas recíprocas serão compensadas. São, assim, requisitos da compensação tributária: (a) a existência de crédito do Fisco; (b) a existência de débito do Fisco; (c) ato, quer do Fisco, quer do particular, que realize esse encontro de relações jurídicas; e (d) lei, da pessoa política competente, que autorize” (MALERBI, Diva. A cláusula pétrea da legalidade tributária e o instituto da compensação. *RDT*, n. 67, Malheiros, p. 280).

12 O contribuinte que efetuou a indevida entrega de dinheiro, a título de tributo, aos cofres públicos, tem o direito de ser ressarcido; tal direito pode ser satisfeito tanto pela devolução dos valores pagos quanto pelo aproveitamento do crédito resultante do *quantum* indevidamente pago para saldar a dívida fiscal infundada. Na primeira hipótese, teremos a restituição do indébito tributário; na segunda, a compensação dos créditos dele decorrentes (cf. TROCIANELLI

notadamente a sua morosidade, tornou-se caminho tortuoso e dispendioso ao contribuinte¹³.

Por outro lado, muito embora a compensação do indébito tributário, no âmbito dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, seja de índole eminentemente potestativa¹⁴, exercitável através de simples ato do contribuinte, se este não tem certeza absoluta se determinado recolhimento se trata realmente de um indébito tributário, o caminho mais seguro a ser seguido, com o escopo de aproveitar o respectivo crédito, é o prévio reconhecimento de sua compensabilidade pelo Poder Judiciário.

Em outras palavras, tendo havido recolhimento de tributo que se entenda ser ilegal ou inconstitucional, o contribuinte deverá buscar este reconhecimento perante o Judiciário para, após, proceder à respectiva compensação, pois neste caso, por se tratar de compensação no âmbito do lançamento por homologação, caberá tão-somente ao Fisco averiguar se este procedimento foi regularmente efetuado, sem, no entanto, poder questionar se o recolhimento foi indevido ou não e se referida parcela é ou não compensável, pois tudo isto já estará decidido judicialmente.

Na hipótese, o mandado de segurança é da modalidade preventiva, já que a impetração versa sobre a (in)existência da obrigação tributária e se antecipa ao próprio lançamento fiscal. Não havendo ato de autoridade a suspender, o *mandamus* funciona como sucedâneo de ação declaratória e a sentença, portanto, cumprirá função meramente declaratória.

Por isso, é importante o pedido cumulativo do direito à compensação no mandado de segurança, pois a sentença com o caráter meramente declaratório, mesmo que declare a inexistência da relação jurídico-tributária,

13 Para Troianelli, “tratando-se tanto a compensação quanto a restituição de modalidades de ressarcimento, ao contribuinte, de quantias pagas indevidamente a título de tributo, o fundamento do direito à compensação é o mesmo que o do direito à restituição, a saber: os princípios constitucionais da legalidade, da moralidade e da não privação da propriedade sem o devido processo legal. Considerando-se, todavia, que a compensação resulta em ressarcimento obtido, via de regra, de forma muito mais rápida do que o obtido na via da repetição de indébito, o que faz com que a compensação seja dotada de muito maior racionalidade e praticidade, sendo esta, aliás, a razão de ser deste instituto, é também fundamento da compensação do indébito tributário o princípio da máxima eficiência da Constituição” (Repetição de indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 129).

14 É direito potestativo, eis que, como visto, é exercitável através de simples ato de vontade do titular, mediante a escrituração nos registros contábeis e fiscais pelo próprio contribuinte, independentemente da concordância ou até mesmo contra a vontade do Fisco. De acordo com Alexandre Macedo Tavares, “o que se deve considerar, mas que não raro vem sendo ignorado, é que o direito à compensação do indébito tributário, no âmbito do lançamento por homologação, é de índole eminentemente potestativa, isto é, consubstancia-se numa faculdade colocada à esfera da disponibilidade do sujeito passivo, caracterizando-se como um direito que pode ser exercido pelo contribuinte, *sponte propria*, com base num autorizativo legal, independentemente e até mesmo contra a vontade daqueles em cuja esfera jurídica interfere. A natureza jurídica desse direito emerge clara e limpidamente da Lei nº 8.383/91 (art. 66), e, com o advento da Lei nº 10.637/03, igualmente passou a emergir do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ao salvaguardar ao contribuinte a compensação, independentemente de qualquer anuência estatal preliminar” (TAVARES, Alexandre

seja por ilegalidade ou inconstitucionalidade, não tem o condão de obrigar a restituição do indébito pelo Erário. Para não deixar qualquer dúvida sobre seu direito, o contribuinte deverá pleitear, cumulativamente com o pedido declaratório de ilegitimidade da incidência tributária, que fundamenta o justo receio da autuação fiscal, seu direito de compensar o valor indevidamente recolhido.

No que concerne à característica declaratória da sentença do *mandamus*, muito embora, na maioria das vezes, o mandado de segurança tenha natureza constitutiva, a jurisprudência e a doutrina têm admitido a utilização do *writ* com finalidade condenatória ou meramente declaratória¹⁵. Nesse sentido, a precisa lição do professor Celso Agrícola Barbi:

“A nosso ver, o mandado de segurança não pode, como figura geral, ser classificado, ‘com exclusividade’, em qualquer dos três tipos de ação que se caracterizam pela natureza da ‘sentença’ pleiteada. Em cada caso concreto é que se poderá dizer se a ação ajuizada é condenatória, constitutiva ou declaratória.”¹⁶

Nesse contexto, para dirimir quaisquer dúvidas, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento através da Súmula nº 213 de que “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Pacificou-se naquele Tribunal a posição segundo a qual, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cabe ao Judiciário, tão-somente, declarar o direito à compensação, reservando-se a apuração dos créditos à fase de liquidação de sentença ou por meio de procedimento de fiscalização da própria Receita Federal do Brasil, que, dentro do prazo que lhe faculta a lei, deverá auditar a compensação levada a cabo pelo contribuinte.

3.1 Necessidade da Prova Pré-Constituída

Como já afirmamos, a verificação do direito líquido e certo pressupõe a existência de prova pré-constituída quando da impetração, motivo pelo qual, para a declaração da compensabilidade de créditos tributários formados em período pretérito à data da impetração, é fundamental a prova pré-constituída dos valores tidos como indevidamente recolhidos, mesmo que o *mandamus* não objetive a discussão dos valores.

15 EREsp 78.301/BA (1ª Seção, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 28.04.97).

A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça possui entendimento no sentido de que, em mandado de segurança, a parte deve juntar aos autos as guias de recolhimento do tributo que pretende repetir/compensar, por ser tal documentação essencial para o julgamento da causa¹⁷.

Evidentemente, uma vez que caberá ao Judiciário, tão-somente, a declaração do direito à compensação, reservando-se a apuração dos créditos à fiscalização da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve ser flexibilizado o entendimento de que seria indispensável a juntada de todos os documentos comprobatórios dos pagamentos reputados como indevidos, de forma a se demonstrar de plano o valor do indébito, como outrora decidia o Superior Tribunal de Justiça, em relação às ações de repetição de indébito¹⁸.

É de se ressaltar que a matéria foi novamente levada a julgamento pela Primeira Seção (REsp 953.369/PR¹⁹) do Tribunal, tendo havido evolução do entendimento para considerar que:

“Sendo incontestada a condição de contribuinte do autor para com a exação questionada, pode-se, em nome da instrumentalidade das formas, deixar para a fase de execução a apuração do *quantum debeatur*, se de obrigação sucessiva se trata, e já sabemos, com segurança, pela prova, ser o demandante autor da ação.” (Voto da Ministra Eliana Calmon)

A Ministra foi acompanhada pelo Ministro Teori Albino, que possui diversos julgados nos quais se exigiu a prova do valor do indébito pleiteado:

“Sr. Presidente, considerando a circunstância de tratar-se de relação jurídica de trato sucessivo proveniente de consumo de energia elétrica, cuja utilização se pode presumir como rotineira, penso cabível a flexibilização de entendimento, a fim de admitir – desde que haja prova de recolhimento em relação a alguns meses – num juízo genérico de procedência,

transferindo para a fase de liquidação a apuração definitiva dos valores indevidamente recolhidos. Com essas considerações, acompanho a Ministra Eliana Calmon, negando provimento.”

Nos julgamentos posteriores, as duas Turmas de Direito Público vêm aplicando o entendimento de que basta o autor demonstrar que efetuou recolhimentos do tributo que se reputa indevido, sem a necessidade de se comprovar a composição da totalidade do valor do indébito, entendimento que deve ser estendido ao pedido de autorização para compensação do indébito. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DA JUNTADA DE COMPROVANTES DE PAGAMENTO COM A EXORDIAL. DOCUMENTOS ESSENCIAIS À PROPOSITURA DA AÇÃO. EXISTÊNCIA, *IN CASU*. MUDANÇA DE POSIÇÃO DA 1ª SEÇÃO. PROCEDÊNCIA DA AÇÃO REPETITÓRIA. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que é essencial a comprovação do recolhimento, bem como do valor recolhido indevidamente, para o ajuizamento da ação repetitória de indébito. Se a parte formula, inicialmente, pedido para que lhe seja entregue sentença com força constitutiva ou mandamental, com efeitos tributários (desoneração de recolher tributos, compensação e repetição de indébito), está obrigada a juntar a documentação comprobatória de suas alegações, isto é, dos valores dos tributos recolhidos. Cabe ao autor, portanto, comprovar, por meio de documentos, no ato da propositura da ação de repetição de indébito, o fato constitutivo de seu direito, ou seja, o recolhimento indevido (...). 2. No entanto, a Primeira Seção, em data de 13.02.08, ao julgar os REsp 953.369/PR, nos quais fui voto-vencido, mudou de posicionamento, passando a adotar a tese defendida pela parte autora. Entendeu-se que, na espécie, tratando-se de obrigação de natureza continuativa, é suficiente para comprovar a sua existência a juntada de um, dois ou três comprovantes de pagamento. Em caso de procedência do pedido, por ocasião da liquidação, a prova do *quantum* a ser repetido pode ser feita por todos os meios permitidos pelo CPC. Ressalvando o meu ponto de vista, passo a adotar o novo posicionamento da Seção (...).” (REsp 923.616/PR, Rel. Min. José Delgado, 1ª Seção, DJ 25.04.08, p. 1)

4 Inaplicabilidade das Súmulas ns. 269 e 271 do STF em Relação ao Pleito de Declaração do Direito de Compensação do Indébito em Sede de Mandado de Segurança

17 “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. FATO GERADOR PRESUMIDO. NÃO REALIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. (...) 2. Só há direito líquido e certo quando o fato jurídico que lhe dá origem está demonstrado por prova pré-constituída. 3. No caso, o pressuposto fático do reconhecimento do direito de compensar é o recolhimento indevido de imposto. Sem prova desse pressuposto, a decisão teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato. (...)” (RMS 23.128/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., DJ 26.11.07, p. 117)

18 “Se a parte formula, inicialmente, pedido para que lhe seja entregue sentença com força constitutiva, com efeitos tributários (repetição de indébito), está obrigada a juntar a documentação comprobatória de suas alegações, isto é, dos valores dos tributos recolhidos indevidamente.” (REsp 855.273/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 12.02.07)

19 “PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DO FATO GERADOR DO PAGAMENTO INDEVIDO. *QUANTUM DEBEATUR*. 1. Em repetição de indébito é imprescindível que o autor faça prova do pagamento indevido. 2. Em se tratando de indébito oriundo de cobrança periódica e sucessiva, exige-se a prova inicial do indébito, mas o quantitativo pode ser deixado para a execução. 3.

compensação dos créditos tributários e que poderá tal pedido abarcar os períodos pretéritos, desde que mediante prova pré-constituída do indébito, alguns magistrados têm negado o direito à tal pretensão dos contribuintes, a partir da interpretação restritiva e equivocada das Súmulas ns. 269 e 271, ambas do Supremo Tribunal Federal.

A Súmula nº 269 estabelece que “o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança” e a Súmula nº 271 é no sentido de que a “concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria” (a aprovação de ambas as súmulas se deu na sessão plenária de 13.12.63).

A partir das referidas súmulas, alguns magistrados têm entendido que o mandado de segurança seria inadequado para a declaração do direito de compensação do indébito ou mesmo que, admitindo-se a via eleita, que o direito de compensação declarado deveria abranger, tão-somente, o período da impetração em diante²⁰, em face do entendimento jurisprudencial de que o mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais para o período anterior à sua propositura.

Releva assinalar, com o devido respeito pelas decisões anteriormente mencionadas, que consideramos tal entendimento equivocado, na medida em que o mesmo desconsidera o real objetivo e o histórico das súmulas do STF, a evolução da jurisprudência pátria e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Isso porque as Súmulas ns. 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal foram aprovadas há mais de 45 anos e os precedentes que levaram às suas edições foram prolatados no bojo de mandados de segurança em que os recorrentes reivindicavam o pagamento de diferença de vencimentos ou proventos em relação a períodos pretéritos. Entendeu o STF que a utilização do *writ* como sucedâneo da ação de cobrança é inaceitável em qualquer

20 Nesse sentido é a sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.51.01.020109-6, pelo Juízo da 26ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, com o seguinte dispositivo: “Em relação ao pedido de compensação, a presente demanda encontra óbice para o seu prosseguimento nos verbetes ns. 269 e 271 da Súmula de Jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal, *verbis*: ‘269. O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança. 271. Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria’ (grifei). Ressalte-se que o fato de ter sido pedido que os recolhimentos reconhecidos como indevidos sejam aproveitados para fins de compensação em nada afasta a incidência dos verbetes acima transcritos, visto que a compensação seria apenas a forma de satisfação da pretensão, em nada alterando, em sua substância, o sentido dos referidos verbetes que, não resta dúvida, impedem a utilização da via do mandado de segurança para recebimento de parcelas anteriores à impetração. Por tudo isso, entendo pela inadequação da via eleita no tocante ao requerimento de compensar os valores recolhidos nos últimos 10 anos com débitos de quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, quanto a esse pedido, decreto a extinção do processo, sem julgamento do mérito, nos termos do art. 267, VI, do Código de

hipótese, os quais deveriam ser pleiteados administrativamente, ou pela via judicial própria.

Com razão, a execução da sentença concessiva da segurança é imediata, sem a possibilidade de ser substituída pela reparação pecuniária, de modo que, havendo danos patrimoniais, deverão ser discutidos em ação direta e autônoma. Veja o que dispõe o art. 15 da Lei nº 1.533/51, *in litteris*:

“Art. 15. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.”

Isso não significa, contudo, que o mandado de segurança seja meio inidôneo para amparar lesões de natureza pecuniária. A segurança pode prestar-se à remoção de obstáculos a pagamentos em dinheiro, desde que a retenção desses pagamentos decorra de ato ilegal da Administração. Neste caso, o juiz poderá ordenar o pagamento, afastando as exigências ilegais. O que deve ser negada é a utilização da segurança para a reparação de danos patrimoniais, dado que seu objeto próprio é a invalidação de atos de autoridades ofensivos de direito individual líquido e certo²¹.

Dessa forma, não caberia ao Judiciário convalidar a compensação tributária já efetuada por iniciativa exclusiva do contribuinte na via do mandado de segurança, já que é uma questão que demandaria dilação probatória e é um pedido que possui cunho condenatório, ou seja, visa a garantir que o procedimento de compensação se implemente nas condições por ele impostas como se o *mandamus* substituísse ação de cobrança²².

Por outro lado, o teor das súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal deve ser mitigado em relação à mera declaração do direito à compensação, ora defendida no presente artigo e conforme entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça acima demonstrado. São casos em que cabe ao Judiciário, tão-somente, declarar o direito à compensação,

21 MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 105. Notícia o autor, em nota de rodapé, que “o STF e o STJ vêm decidindo que o mandado de segurança pode servir para a devolução de multas ou sanções pecuniárias impostas ilegalmente ao impetrante. A devolução do dinheiro é considerada um efeito secundário da sentença que anula o ato ilegal, representando a reposição das partes ao *status quo ante* (no STF, RMS 22.739-DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, RTJ 164/174; RMS 22.959-9-DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU 09.10.98; no STJ, REsp 29.950-SP, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, DJU 01.03.93; REsp 169.226-SC, Rel. Min. Vicente Leal, RSTJ109/365)”.

22 “1. Esta Corte entende que é possível a impetração do mandado de segurança para a declaração do direito à compensação tributária, a teor do disposto na Súmula nº 213/STJ. Contudo, não é possível pleitear, pela via mandamental, determinação judicial que assegure a convalidação do *quantum* a ser compensado, pois tal exame demandaria dilação probatória. 2. ‘O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança’ – Súmula nº

reservando-se a apuração dos créditos ao procedimento de fiscalização da própria Administração, o que é bem diferente de uma ação pleiteando a cobrança de indébitos pretéritos.

Assim, entendemos que a posição de alguns magistrados, no sentido de que a declaração de compensação, por abarcar períodos pretéritos, seria inviável na via do mandado de segurança, é exageradamente restritiva e retira do contribuinte um célere e eficaz instrumento processual contra a arbitrariedade estatal.

O entendimento de Leandro Paulsen, manifestado em julgamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, é no sentido de que “a Súmula nº 213 do STJ admite o conhecimento da matéria em mandado de segurança, tendo em conta que a tutela é para obstar a glosa de futura compensação a ser realizada pelo contribuinte, alterando, de qualquer modo, o entendimento de que o mandado de segurança não poderia ter efeito patrimonial pretérito (Súmula nº 271 do STF) (...)” (AMS 2006.72.01.000486-2/SC, DE 19.03.07).

Na verdade, a impetração do mandado de segurança preventivo, de natureza exclusivamente declaratória do direito a respeito do qual se controverte (inexistência de relação jurídico-tributária e o direito à compensação do indébito), não se subsume a qualquer das hipóteses contempladas pelas Súmulas ns. 269 e 271 do STF. Este é o entendimento já manifestado com brilhantismo por Alexandre Macedo Tavares, segundo o qual:

“*In casu*, imprestável qualquer alegação de natureza condenatória em relação à Fazenda Pública, não havendo lugar para qualquer alegação de que o mandado de segurança estaria pretendendo tomar o assento de uma ação de cobrança ou incorporando efeitos patrimoniais pretéritos. Está absolutamente fora de cogitação qualquer pretensão condenatória do contribuinte nesse tipo de ação. O que pode e deve pleitear é, tão-somente, que lhe seja declarado o direito de levar a termo a compensação de tributos, nos moldes como autorizado pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91. Em outros termos, o que deve buscar o contribuinte, quando da impetração desta modalidade de mandado de segurança, é, tão-somente, uma prestação jurisdicional de feito eminentemente declaratório, que estabeleça os limites em que poderá o requerente levar a efeito a compensação legalmente autorizada. Neste tipo de ação, o contribuinte não deverá (= poderá) requerer e nem o Judiciário estará autorizado a lhe salvaguardar o direito de compensar o valor X com o valor Y, ao revés, apenas deverá ser proferido um *decisum* que declare que determinado crédito tributário indevidamente pago é compensável com os valores vincendos a serem recolhidos à conta de outros tributos, no âmbito do lançamento por homologação, reservando-

lançamento, isto é, a autocompensação) autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 e pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.”²³

Por derradeiro, é digno de nota que, recentemente, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do MS 12397-DF (DJe de 16.06.08), por unanimidade, concluiu que se o servidor deixa de receber vencimentos, parciais ou integrais, por ato abusivo do poder público, o mandado de segurança pode garantir o pagamento retroativo à data da violação ao direito, sem necessidade de nova ação de cobrança ou de precatório, flexibilizando-se, naquele caso concreto, o teor das Súmulas ns. 269 e 271 do STF. Nas palavras do Ministro Relator Arnaldo Esteves de Lima:

“Os enunciados das Súmulas ns. 269/STF e 271/STF devem ser interpretados com temperamentos. Não se pode, efetivamente, deixar de consignar que tal jurisprudência sumulada formou-se há mais de 45 anos. Houve, em tal interstício de tempo, mudanças jurídicas, sociais e econômicas a recomendar não simplesmente o seu abandono, mas sim a sua aplicação de forma consentânea com a nova realidade superveniente. (...) De fato, na hipótese em que servidor público deixa de auferir seus vencimentos, parcial ou integralmente, por ato ilegal ou abusivo da autoridade impetrada, os efeitos patrimoniais da concessão da ordem em mandado de segurança devem retroagir à data da prática do ato impugnado, violador de direito líquido e certo. (...) Refoge à lógica do razoável obrigar o servidor a ingressar novamente em juízo para cobrar diferenças relativas a período aquém da data do ajuizamento do *mandamus*, se tal pode e deve – sem menosprezo aos direitos e garantias do devedor, que deve pagar exatamente o que deve, nem mais, nem menos, como é óbvio, tal como se apurar (...). Como sabemos, é uma constante a busca de soluções, as mais prontas e efetivas, nas resoluções dos conflitos judiciais. É a permanente luta contra a morosidade, mal maior, talvez, da prestação jurisdicional, de difícil superação. Assim, sempre que possível – sem violar as normas de regência e muito menos os princípios jurídicos –, mas, ao contrário, atribuindo-lhes racional inteligência, devemos buscar soluções que se harmonizem com tal propósito, em favor do próprio interesse público, da cidadania, destinatária final e única, a rigor, dos serviços públicos, inclusive daqueles, como cediço, prestados pelo Judiciário. (...) Em casos como o presente, a concessão da segurança com efeitos pecuniários pretéritos harmoniza-se inteiramente com a obstinada luta do Poder Judiciário em atender, da forma mais expedita, mais efetiva possível, os pleitos que lhes são trazidos, sem se descuidar, em absoluto, das garantias constitucionais e legais das partes.”

Deve prevalecer, portanto, o entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 213), acima exposto, no sentido de que o mandado de segurança é meio hábil para pedido de compensação²⁴, por ser o pedido declaratório plenamente compatível com a via mandamental.

5 Conclusão

Por todo o exposto, considerando que (i) as Súmulas ns. 269 e 271 do STF foram editadas num outro contexto histórico e visando a rechaçar a utilização do mandado de segurança como verdadeira ação de cobrança e que (ii) a utilização do mandado de segurança preventivo em matéria tributária com o objetivo de ter declarada a ilegitimidade de determinada incidência tributária e do direito de ser restituído do indébito através da compensação não se subsume às hipóteses das referidas súmulas, correto o entendimento de que o “mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (Súmula nº 213 do STJ).

24 Em recente acórdão a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou tal entendimento ao afirmar que: “RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 18 DA LEI Nº 1.533/51. INAPLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA COM CARÁTER PREVENTIVO. RECURSO PROVIDO. 1. O mandado de segurança impetrado com o fim de se reconhecer direito à compensação de tributos indevidamente recolhidos, por seu caráter preventivo, não está sujeito ao prazo decadencial de 120 dias, previsto no art. 18 da Lei nº 1.533/51. 2. Na hipótese dos autos, o mandado de segurança foi impetrado com o intuito de que fosse declarado o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS, tendo em vista a diferença entre o que foi efetivamente recolhido, no regime convencional de tributação, e o que foi recolhido por substituição tributária, com base na Lei Estadual nº 5.298/96. Desse modo, a pretensão tem nítido caráter preventivo, porquanto visa à declaração do direito à compensação, não se voltando contra lesão a direito já ocorrida. O *mandamus* não objetiva a apuração dos créditos a serem compensados, mas a declaração do direito à compensação. 3. ‘É cabível o mandado de segurança com efeito declaratório, apenas para garantir, em tese, o direito ao aproveitamento de créditos. E isto porque o encontro de contas deve ser feito administrativamente, a partir do procedimento efetuado pelo contribuinte e fiscalizado pela Administração, que não fica impedida de cobrar eventual saldo devido, se assim entender. Em sendo assim, inexistente o óbice das Súmulas ns. 269 e 271/STF’ (REsp 468.034/SP, 2ª T., Relª Minª Eliana Calmon, DJ 11.10.04). Aplica-se ao caso em exame a Súmula nº 213/STJ: ‘O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária’. 4. Recurso ordinário provido, para, afastando a decadência, determinar o retorno dos autos ao Tribunal de Justiça estadual, a fim de que seja processado e julgado o mandado de segurança”

O Regime Fiscal da Subcapitalização na União Europeia e nas Relações com Países Terceiros: uma Síntese

NINA AGUIAR*

Investigadora e Membro do CIJE – Centro de Investigação Jurídico-Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto; Professora Adjunta no Instituto Politécnico de Bragança (Portugal).

RESUMO: A escolha da forma de financiamento de uma sociedade, através de capitais próprios ou de capitais alheios, pode influenciar decisivamente a carga fiscal a que a mesma fica sujeita. Quando o financiamento é feito, directa ou indirectamente, por uma entidade não residente a uma entidade residente, o efeito fiscal pode ser altamente pernicioso, ao permitir transferir rendimento tributável, sob a forma de juros, de uma jurisdição para outra, pondo em causa o direito dos Estados a tributarem os rendimentos gerados no seu território. Até hoje, uma forma clássica de impedir este efeito consistia em colocar um limite objectivo aos juros dedutíveis, quando estes fossem devidos a uma entidade não residente. Actualmente, porém, discute-se a compatibilidade desta fórmula tanto com o direito comunitário como com as diversas convenções bilaterais sobre dupla tributação. Para o futuro, o regime anti-subcapitalização nestes dois subsistemas deverá evoluir no sentido de uma maior, embora não total, harmonização.

1 Introdução

1.1 Como o Caso *Lankhorst-Hohorst* Afectou os Regimes Fiscais da Subcapitalização na União Europeia

Em termos gerais, podemos dizer que nos encontramos perante um caso de subcapitalização quando, em relação a uma concreta estrutura

* A Autora agradece a revisão deste artigo, que foi gentilmente realizada pela Professora Doutora Maria de los Angeles García Frías, professora associada da Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca e actualmente letrada do Tribunal Constitucional de Espanha. A Autora agradece ainda o inestimável contributo crítico do Dr. João Félix Noqueira, investigador do grupo “Finanças, Comércio e Direito Tributário” do ICS.