



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA DO PORTO
ESCOLA DE DIREITO - CAMPUS DA FOZ

**A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS POR INICIATIVA DOS
PARTICULARES**

Joana Rita da Cunha Fernandes

Dissertação para a obtenção de Grau de Mestre em Direito Fiscal

Orientador:

Prof. Doutor Rui Duarte Morais

Porto

2013

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação não foi possível apenas pelo esforço individual, devendo-se sim, a um conjunto de esforços sem os quais não seria possível chegar ao fim de mais uma etapa importante para a minha vida quer ao nível pessoal, quer ao nível profissional. Desta forma, pretendo mostrar a minha gratidão a todos aqueles que comigo partilharam os meus momentos de angústia, de ansiedade, de exaustão e de satisfação.

Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu orientador, Prof. Doutor Rui Duarte Morais, pela competência técnica e científica, atenção dispensada, apoio e espírito crítico.

Em segundo lugar, agradeço à Universidade Católica Portuguesa do Porto, em especial à Escola de Direito, por possibilitar a realização do presente estudo e por todos os meios colocados à disposição. De igual forma, agradeço a excelência da formação prestada e conhecimentos transmitidos que foram úteis para a realização da dissertação.

Em terceiro lugar, quero agradecer à minha família, em especial aos meus pais e à minha irmã por todo o apoio, compreensão, incentivo e carinho que me deram durante todo o período de elaboração do presente estudo. Bem como, ao Américo pelo seu alento, carinho e paciência que durante este tempo teve para comigo.

Por último, quero agradecer aos meus colegas de curso pelos momentos vividos, e ainda a todos os meus amigos de longa data, em especial, à Filipa pela paciência e por nunca me ter deixado desistir.

“A extinção é a última vicissitude das obrigações que, quando sobrevém, implica a sua eliminação da Ordem Jurídica”.

CORDEIRO, António Meneses, 2001, *Direito das Obrigações*, vol. II, 1ª edição, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, pág. 161.

ÍNDICE

| | |
|----------------------------------|-------------|
| AGRADECIMENTOS | II |
| RESUMO | VI |
| ABSTRACT | VII |
| PALAVRAS-CHAVE KEYWORDS | VIII |
| LISTA DE ABREVIATURAS | IX |

| | |
|-------------------|----------|
| INTRODUÇÃO | 1 |
|-------------------|----------|

| | |
|---|----------|
| CAP I.A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS NO DIREITO CIVIL | 3 |
|---|----------|

| | |
|--|---|
| 1.1.Noção | 3 |
| 1.2.Requisitos | 4 |
| 1.3.Causas de Exclusão da Compensação | 7 |
| 1.4.Efeitos da Compensação | 8 |
| 1.5.A Compensação Legal e a Compensação Contratual | 8 |
| 1.6.Invalidade da Compensação | 9 |

| | |
|--|-----------|
| CAP II. A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO | 10 |
|--|-----------|

| | |
|--|----|
| 2.1.Generalidades | 10 |
| 2.2.A Compensação de Créditos Tributários no Ordenamento Jurídico Português | 11 |
| 2.2.1.Requisitos | 12 |
| 2.3.A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa da Administração Tributária | 16 |

| | |
|--|-----------|
| CAP III.A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS POR INICIATIVA DOS PARTICULARES | 19 |
|--|-----------|

| | |
|--|----|
| 3.1.A Compensação por Iniciativa dos Particulares com Créditos Tributários | 19 |
|--|----|

| | |
|---|----|
| 3.2.A Compensação por Iniciativa dos Particulares com Créditos Tributários de Terceiros | 20 |
| 3.3.A Compensação de créditos Não Tributários por Iniciativa dos Particulares | 21 |

CAP IV. A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS POR INICIATIVA DOS PARTICULARES NO ORDENAMENTO JURIDICO ESPANHOL E BRASILEIRO **24**

| | |
|--|----|
| 4.1.A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Particulares no Ordenamento Jurídico Espanhol | 24 |
| 4.2.A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Particulares no Ordenamento Jurídico Brasileiro | 28 |

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| CONCLUSÃO | 31 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 33 |
| REFERÊNCIAS ELECTRÓNICAS | 36 |

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo a análise do regime jurídico-tributário da compensação de créditos fiscais, mais propriamente, da compensação por iniciativa dos particulares. Para tal, é necessário recorrer ao estudo de obras doutrinárias e de decisões jurisprudenciais para saber como opera esse regime.

O legislador nacional prevê a hipótese de se extinguir as obrigações fiscais através do mecanismo da compensação de créditos (art.40º nº2 da LGT), definindo para tal duas formas diferentes de o fazer, uma através do procedimento de compensação por iniciativa da administração tributária (art.89º CPPT), e a outra através do procedimento de compensação por iniciativa dos particulares (arts.90º e 90º-A CPPT).

Apesar, destes procedimentos estarem regulados no ordenamento jurídico-fiscal há que afirmar que o legislador não o fez da melhor forma, sendo possível destacar várias falhas neste regime, dificultando a utilização deste mecanismo pelos diferentes titulares do direito a compensar.

Para poder colmatar estas falhas é necessário haver uma mudança legislativa, tendo em vista tornar estes procedimentos mais transparentes e fáceis de utilização, podendo tomar como exemplo para estas alterações o regime da compensação de créditos fiscais no ordenamento jurídico espanhol.

ABSTRACT

This thesis aims to analyze the legal and tax regime offsetting tax credits, more properly, offsetting tax credits of the initiative of taxpayers. For this it is necessary to resort to the study of doctrinal works and jurisprudence to know how this system operates.

The national legislature provides the chance to extinguish the tax liabilities through the offsetting credits (art.40 , paragraph 2 of the LGT) engine setting for this two different ways of doing it, one through the clearing procedure at the initiative of the tax administration (art.89 ° of the CPPT), and the other, through the clearing procedure initiated by individuals.

Although, these procedures are regulated in legal and tax planning must be stated that the legislature did not do so in the best way, it is possible to highlight several shortcomings of this regime, hindering the use of this mechanism by different persons entitled to offsetting tax credits.

To remedy these shortcomings it is necessary to be a legislative change in order to make these procedures more transparent and easy to use, and may take as an example to these changes the system of offsetting tax credits in spanish law.

PALAVRAS-CHAVE:

- Compensação;
- Compensação por iniciativa da administração tributária;
- Compensação por iniciativa dos contribuintes.

KEY WORDS:

- Offsetting credits;
- Offsetting tax credits of the initiative of tax administration;
- Offsetting tax credits of the initiative of taxpayers.

LISTA DE ABREVIATURAS

al. – Alínea;

art. – Artigo;

arts. – Artigos;

CC – Código Civil;

CCE – Código Civil Espanhol;

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário;

CRP – Constituição da República Portuguesa;

CTN – Código Tributário Nacional;

DL – Decreto-lei;

LGT – Lei Geral Tributária;

LGTE – Ley General Tributaria;

RD – Real Decreto;

RGR – Reglamento General de Recaudación.

INTRODUÇÃO

O presente escrito corresponde à dissertação de mestrado em Direito, na área de especialização de Direito Fiscal, que é apresentada na Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa do Porto.

O tema que nos suscitou interesse na parte curricular do referido curso, nas aulas de Processo e Procedimento Tributário, quando estudávamos os Procedimentos Tributários, mais propriamente, o Procedimento de compensação de créditos fiscais, foi a possibilidade do particular compensar créditos tributários, estudo esse que assumimos fazer com esta dissertação.

Este interesse deveu-se à crescente importância que este mecanismo tem nas relações jurídicas entre a administração tributária e os contribuintes, uma vez que ela permite a extinção de créditos tributários de uma ou de outra parte da relação creditícia de uma forma justa, rápida e fácil. “Como se compreende, é do interesse dos sujeitos passivos poderem, sistematicamente, extinguir as suas obrigações tributárias por compensação. E, mais importante, é justo que tal possa acontecer, pois não se compreende que o Estado exija o pontual pagamento dos seus créditos tributários e, simultaneamente, permaneça na condição de devedor em mora desse sujeito passivo”¹.

O instituto da compensação nasce primeiro no ordenamento jurídico civil, e só depois é que o legislador consagrou este mecanismo da compensação de créditos na lei fiscal portuguesa, começando o mesmo por ser muito restritivo, nomeadamente no que toca à possibilidade de extinção dos créditos tributários por iniciativa dos sujeitos passivos, pois apenas a admitia relativamente aos impostos periódicos, quando o crédito do contribuinte era resultado da anulação da liquidação do mesmo.

A elaboração desta dissertação tem como objetivo dissecar o estudo da compensação de créditos fiscais, que de uma forma simplificada, é a extinção de duas obrigações fiscais, sendo o credor de uma delas devedor na outra, e o credor desta última devedor da primeira, através da análise de algumas das seguintes questões que nos propomos responder: o que é uma compensação de créditos?; quais são os seus requisitos?; quais são os seus efeitos?; o legislador português prevê a compensação no direito fiscal?; se sim, qual é o regime que a ela se aplica?; quais são os sujeitos que podem invocar a compensação de créditos fiscais?; qual é o procedimento a ser utilizado para cada uma das

¹ MORAIS, Rui Duarte, 2012, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Edições Almedina SA, págs. 127.

formas que o legislador prevê?; em que fase de cobrança do imposto pode a administração tributária invocar a compensação?; pode o contribuinte invocar a compensação de créditos com um crédito não tributário ou, apenas o poderá fazer com créditos tributários como acontece com a administração fiscal?; se sim, como o poderá fazer?; a possibilidade de compensar créditos tributários também existe nos ordenamentos jurídicos espanhol e brasileiro?, se sim, qual o seu regime e procedimento?.

A presente dissertação pretende, como já foi assinalado anteriormente, dar resposta a todas as questões expostas, através do estudo apoiado em vários textos acerca do instituto da compensação de créditos, quer ao nível do direito civil quer ao nível do direito fiscal. Sendo de destacar, a obra que reproduz a dissertação de mestrado em Ciências Jurídico-Civilística do curso de 2003/2004 de Daniel Peracchi, que em muito foi útil para o nosso melhor entendimento acerca da matéria em estudo.

Outros autores também foram importantes para a análise do regime que se encontra na base deste instituto como sendo as obras de Antunes Varela e Almeida da Costa.

Relativamente à metodologia utilizada na presente dissertação, a sua sustentação teórica passa por uma criteriosa e exaustiva recolha, estudo e crítica de elementos essenciais à compreensão do tema a tratar. Como meios de investigação para a produção de uma cuidada e consciente reflexão foram utilizados diversos meios, nomeadamente, bibliotecas, livrarias e páginas do Web. Toda a bibliografia consultada, após documentada, foi organizada e classificada, constituindo uma mais-valia a acrescentar ao presente trabalho.

A presente dissertação está composta em cinco partes. Numa primeira parte pretende-se analisar o regime base, isto é o regime do instituto da compensação de créditos no direito civil. Posteriormente, numa segunda parte, pretende-se analisar o instituto da compensação no direito fiscal. Na terceira fração procede-se à concreta análise do tema que nos propomos a analisar em particular, isto é, a compensação de créditos fiscais por iniciativa dos particulares. E ainda, numa quarta parte, vamos analisar o instituto da compensação de créditos fiscais no ordenamento jurídico espanhol e brasileiro.

Por último, são apresentadas as conclusões finais.

CAPÍTULO I – A Compensação de créditos no direito civil

1.1. Noção

A Compensação de créditos está regulada no ordenamento jurídico português no CC na secção III, do Capítulo VIII que regula as causas de extinção das obrigações além do cumprimento, que se encontra inserido no título I, denominado das obrigações em geral, do livro II intitulado Direito das Obrigações, mais propriamente nos seus artigos 847º a 856º.

Este capítulo não só regula a compensação como também, regula todas as outras causas de extinção das obrigações, que não o cumprimento da mesma, tais como: a dação em cumprimento, a consignação em depósito, a novação, a remissão e a confusão.

Assim, o legislador ao regular um capítulo com as causas de extinção das obrigações para além do seu cumprimento parece querer fazer uma distinção entre o cumprimento propriamente dito² e estas causas de extinção das obrigações, muito embora o efeito útil seja em ambos os casos pôr termo à relação jurídica existente.

Como nos ensina Antunes Varela a compensação é “ (...) o meio de o devedor se librar da obrigação, por extinção simultânea do crédito equivalente de que disponha sobre o seu credor”³.

Esta figura da compensação parte da ideia de ser o meio mais comodo para que seja feito um ajuste de contas evitando, deste modo, o duplo pagamento de dívidas, podendo ainda proporcionar a proteção para um dos credores ao evitar que este esteja a braços com questões de insolvência do devedor ou até mesmo uma situação de concurso de devedores.

A respeito do instituto da compensação encontramos nos direitos modernos duas conceções fundamentais: a conceção do Código Francês “segundo a qual a compensação se dá ipso iure, isto é, por força da lei, logo que os dois créditos reúnem determinados requisitos”⁴; e a conceção do Código Alemão que faz depender a eficácia da compensação a uma declaração de vontade de uma das partes.

É esta última conceção aquela que o CC português acolhe, uma vez que faz depender a efetivação da compensação a uma declaração de uma das partes interessadas na mesma – artigo 848º nº1 do CC.

² Ver artigos 762º a 789º CC.

³ VARELA, João Matos Antunes, 2009, *Das Obrigações em Geral*, Vol. II, 7ª edição, Coimbra: Edições Almedina, pág. 197.

⁴ SERRA, António Vaz, 1952, *A Compensação* - Boletim do Ministério da Justiça, nº31, pág.15.

Esta necessidade de o compensante ter de emitir uma declaração para poder compensar confere-lhe um direito potestativo que se exerce de forma unilateral, isto é basta uma das partes declarar a sua vontade de compensar para que a mesma opere.

A declaração de compensação é uma declaração recetícia (artigo 224º do CC), podendo ser feita extrajudicialmente, tornando-se neste caso eficaz no momento em que chegue ao conhecimento do destinatário. Ou então, judicialmente através de uma notificação avulsa ou de uma ação de simples apreciação.

1.2.Requisitos

a)Reciprocidade

Como a compensação tem em vista o ajuste de contas para evitar a existência de um duplo pagamento das dívidas é necessário que os créditos sejam recíprocos entre si. Isto é, para haver compensação é imprescindível a existência de dois créditos, sendo que o credor de um dos créditos tem de ser sempre devedor do outro e vice-versa, tal decorre do artigo 847º nº1 do CC que prevê que só há compensação “quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor” uma da outra.

Assim sendo, podemos então afirmar que pode compensar o credor que tiver em seu poder um crédito sob aquele que sofreu o pedido de compensação, sendo que este por sua vez também é detentor de um crédito contra o primeiro. É através deste mecanismo que as dívidas de ambos se vão extinguir.

O crédito que o declarante da compensação possui é designado na relação jurídica de crédito ativo, ou seja o crédito com o qual se irá extinguir a sua dívida. Por outro lado, o crédito que a contra parte detiver contra o declarante da compensação é designado crédito passivo da relação compensatória, isto é trata-se do crédito contra o qual se irá operar a compensação.

A necessidade de haver reciprocidade entre os créditos indicia-nos que o devedor apenas se pode ver livre de uma dívida quando utilizar no mecanismo da compensação um crédito que seja seu e não de um terceiro – art. 851º nº1 1ª parte do CC. Esta ideia está consagrada na lei no art. 852º nº2 última parte do CC ao indicar que “só procedem para o

efeito os créditos seus contra o seu credor” afastando assim, todos aqueles créditos que possam possuir uma relação jurídica com o credor que sofre o pedido de compensação⁵.

b) Validade, Exigibilidade e Exequibilidade do Contra Crédito do Devedor

Segundo o artigo 847º n.º1 alínea a) do CC o contra crédito do devedor tem de ser “exigível judicialmente e não procede contra ele exceção perentória ou dilatória, de direito material”. Quer isto dizer que para que se possa proceder à compensação de créditos tem o contra crédito a ser utilizado de ser passível de ser exigido numa ação de cumprimento ou numa ação executiva do património do devedor.

Se assim o é, podemos concluir que ficam excluídas da possibilidade de compensar por exemplo, as obrigações naturais – artigos 402º a 404º do CC – contra a vontade do devedor, uma vez que o seu cumprimento não é exigível judicialmente correspondendo meramente a um dever de justiça.

É ainda, pertinente ter em conta a questão prevista no artigo 849º do CC que prevê que o credor que conceda gratuitamente um prazo ao devedor encontra-se impedido de compensar a sua dívida antes do prazo concedido ter decorrido. Pois, tal como Pires de Lima e Antunes Varela afirmam “a doutrina do artigo 849º não só é a mais conforme com os princípios fundamentais e com a certeza do direito, como não pode considerar-se injusta e iníqua. O credor que concede um prazo ao devedor sujeita-se voluntariamente a todas as consequências da sua concessão, não havendo razão para limitar os benefícios que dessa cessão podem advir ao devedor. Sobretudo se o credor tinha conhecimento da sua dívida e da sua exigibilidade, não pode deixar de se presumir que a quer cumprir antes do cumprimento da do seu devedor”⁶.

⁵ Tal como exemplifica Antunes Varela “o devedor do tutor não pode invocar, para compensar a dívida, o crédito que tenha contra a pessoa do tutelado; o devedor da sociedade não pode compensar o seu débito com o crédito que tenha contra um sócio da mesma sociedade; o devedor da herança não pode compensar a sua dívida perante a massa hereditária com o crédito que tenha sobre um dos co-herdeiros; o promitente, no contrato a favor de terceiro beneficiário por compensação com o crédito que tenha sobre o estipulante ou promissário” VARELA, João Matos Antunes, 2009, *Das Obrigações em Geral*, Vol. II, 7ª edição, Coimbra: Edições Almedina, pág. 203.

⁶ LIMA, Pires, Varela, João de Matos Antunes, 2010, *Código Anotado*, Vol. II, 4ª edição revista e atualizada, Coimbra: Coimbra Editora, págs. 136 e 137.

c)Fungibilidade

Para que um sujeito passivo possa compensar um débito com um crédito de um seu credor é necessário que o objeto das obrigações em causa seja fungível, tal como decorre do artigo 847º nº 1 al.b) do CC que prevê que as duas obrigações devem conter como “objeto coisas fungíveis da mesma espécie e qualidade”.

Assim sendo, este objeto pode ser não só obrigações pecuniárias, como também pode ser obrigações genéricas. Podendo ainda, o compensante invocar um contra crédito que seja uma obrigação alternativa e/ou a uma obrigação genérica, sendo que cabe a este a escolha de uma prestação de facto igual na espécie e na qualidade ao débito que se quer livrar.

Tal qual defende Antunes Varela o “(...) requisito de homogeneidade das prestações compensáveis é um puro corolário da ideia de que o credor não pode ser forçado (contra a vontade) a receber coisa diferente da que lhe seja devida, ainda que de valor equivalente ou até superior”⁷.

Contudo, não se pretende afirmar com esta citação que o compensante não pode proceder à compensação entre dois créditos da mesma espécie, mas com valores diferentes. Pois, segundo o artigo 847º nº2 do CC, o compensante poderá compensar dois créditos de uma mesma espécie com valores diferenciados, mas a compensação apenas se irá operar na parte correspondente aos dois créditos.

Também, não se deve entender como sendo um impedimento para a realização da compensação de dois créditos o facto de a cada um deles corresponder lugares diferentes de cumprimento, tendo apenas o compensante que indemnizar a contraparte dos danos causados pelo facto de a obrigação não ter sido cumprida no lugar estipulado para o mesmo – artigo 852º nº 1 e 2 do CC.

d)Existência e Validade do Crédito Principal

Para que a compensação possa operar é necessário que o crédito passivo, isto é o crédito que a contra parte detém sobre o compensante, exista e seja válido. Uma vez que, caso não se consiga provar a sua existência e validade não haverá lugar à compensação.

⁷ VARELA, João Matos Antunes, 2009, *Das Obrigações em Geral*, Vol. II, 7ª edição, Coimbra: Edições Almedina, pág. 205.

Assim, caso o crédito passivo (ou crédito principal) seja considerado nulo ou anulável a compensação não vai operar; se a mesma já tiver produzido alguns dos seus efeitos aquando da declaração de nulidade ou anulabilidade, o débito do compensante irá voltar a existir com todas as suas características originais.

Neste caso, o débito do compensante não necessita de ser uma obrigação civil ou até mesmo uma obrigação natural, basta que haja vontade do devedor natural de realização do seu cumprimento através da compensação do débito natural com um seu crédito.

Após a análise dos requisitos necessários para que o compensante possa declarar a compensação, podemos definir a compensação como a possibilidade de “existindo créditos e débitos recíprocos do mesmo ou de diferente montante, de natureza fungível (o que comporta a presença de obrigações genéricas) e homogénea (da mesma espécie e qualidade) e, tipicamente, já liquidados, pode, na hipótese mais linear, qualquer dos devedores, sob certos pressupostos, potestativamente e com as exceções referidas no art.853º, ver extinta, total ou parcialmente, a sua obrigação (art.847º) ”⁸.

1.3. Causas de Exclusão da Compensação

O art. 853º do CC prevê as causas que levam à impossibilidade do sujeito passivo proceder à compensação de créditos, sendo estas as seguintes situações: a de um sujeito passivo querer compensar com créditos provenientes de factos ilícitos dolosos – alínea a); a impenhorabilidade do crédito principal – alínea b); a pretensa do crédito principal ao Estado ou a outras pessoas coletivas públicas – alínea c); a lesão de direitos de terceiros – nº 2; e a renúncia do devedor – nº2 in fine.

Resta-nos a este respeito analisar com maior cuidado a situação que para este estudo tem mais relevo, como sendo aquela que está constante na alínea c) do art. 853º do CC que prevê a exclusão da possibilidade de o sujeito passivo compensar com “créditos do Estado ou de outras pessoas coletivas, exceto quando a lei o autorize”, aqui o legislador tornou claro que os créditos do Estado como regra não poderão ser extintos por meio de compensação, só e só se poderá o fazer se a lei autorizar a extinção dos mesmos por via da compensação (exemplo disto é o previsto pelo CPPT, nos seus artigos 89º a 90º-A, que prevê a possibilidade de compensar créditos tributários, como mais tarde vamos ter oportunidade de analisar). Nesta previsão estão abrangidos não só todos os créditos de

⁸ PROENÇA, José Carlos Brandão, 2011, *Lições de Cumprimento e Não Cumprimento das Obrigações*, 1ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, págs. 33 e 34.

direito público, como também todos os créditos de direito privado, uma vez que o legislador não faz aqui nenhuma ressalva. Este impedimento tem como razão de ser a perturbação e o embaraço que a compensação vai causar na contabilidade e no orçamento, uma vez que é por estes meios que a administração do Estado e demais pessoas coletivas se regem para saber com que montantes podem contar para o pagamento de todas as suas obrigações.

1.4.Efeitos da Compensação

Uma característica essencial do instituto da compensação é a sua retroatividade, que se encontra prevista e regulada no art.854º do CC, que nos indica que os efeitos da compensação devem retroagir até ao momento em que os créditos se tornaram compensáveis. Pois, “a extinção das obrigações deixou de resultar imediatamente da lei, verificados certos pressupostos ou requisitos, passando a assentar sobre a declaração de vontade de uma das partes dirigida à outra. Feita, porém, a declaração, tudo se passa como se as obrigações se tivessem extinguido no momento verificação dos pressupostos que condicionam a compensação (...)”⁹. Quer isto dizer, que o que realmente importa é o momento em que se verificou a situação de compensabilidade concreta dos créditos, pois é a partir da mesma que os créditos se vão dar como extintos.

O apuramento do momento em que a situação de compensação se torna concreta é necessário não só para a questão da retroatividade, como também para a questão dos créditos prescritos que art.850º do CC prevê. Nesta situação, apenas poderá haver compensação de créditos se há data em que se encontrarem reunidos todos os pressupostos para haver compensação, ou seja quando estamos perante uma situação de compensabilidade concreta, não possa ser invocada a prescrição contra nenhum dos créditos envolvidos.

1.5.A Compensação Legal e a Compensação Contratual

O nosso CC apenas se ocupa com a regulação da compensação legal que consiste na possibilidade do sujeito passivo unilateralmente utilizar o mecanismo da compensação para extinguir as obrigações, sendo que para tal é necessário que estejam reunidos os

⁹ LIMA, Pires, Varela, João de Matos Antunes, 2010, *Código Anotado*, Vol. II, 4ª edição revista e atualizada, Coimbra: Coimbra Editora, págs. 136 e 137.

pressupostos que a lei exige. Isto é, pode o compensante impor à outra parte a compensação de créditos mediante declaração.

Embora o CC só ocupe a sua atenção para a compensação legal, a Doutrina defende a existência da compensação contratual que consiste numa “convenção, válida em princípio desde que corresponda a uma vontade séria de extinguir créditos oponíveis, podem as partes prescindir de alguns dos requisitos da compensação unilateral, designadamente da fungibilidade do objeto das obrigações e até da própria reciprocidade dos créditos”¹⁰.

Portanto, estamos aqui no campo do princípio da liberdade contratual, uma vez que a compensação trata de direitos patrimoniais disponíveis, onde as partes podem deles dispor como bem entenderem, ficando apenas limitadas pelas razões de interesse e ordem pública que possam ser violadas com estas convenções.

1.6. Invalidez da Compensação

O art.856º do CC regula a questão da validade da compensação, podendo a mesma ser declarada nula ou anulável, neste caso as obrigações vão subsistir tal qual elas existem, com as garantias que possuam originariamente. Contudo, se a invalidez for imputável a alguma das partes, as garantias prestadas por terceiros em benefício seu não renascem, a não ser que o terceiro conhecesse o vício aquando da feitura da declaração de compensação.

¹⁰ VARELA, João Matos Antunes, 2009, *Das Obrigações em Geral*, Vol. II, 7ª edição, Coimbra: Edições Almedina, pág. 228.

CAPÍTULO II - A Compensação de créditos no direito tributário

2.1.Generalidades

O ordenamento jurídico português prevê a possibilidade de extinguir créditos tributários através do recurso ao mecanismo da compensação, mais concretamente, nos arts.89º a 90º-A do CPPT, e ainda no art.40º nº2 da LGT.

Ao regular esta matéria parece que o legislador quis distinguir os diferentes procedimentos a adotar aquando da compensação, através da criação de distintos procedimentos para os vários tipos de compensante: podendo, neste caso, ser ou a administração estadual (e então, estamos perante uma compensação por iniciativa da administração – art.89º do CPPT), ou o sujeito passivo (sendo, neste caso, uma compensação por iniciativa dos particulares – art.90º e 90º-A do CPPT).

Apesar, da compensação de créditos no direito tributário encontrar normas específicas em diferentes diplomas, não nos podemos afastar do facto de que a verdadeira essência deste mecanismo é a compensação de créditos, logo não é possível deixar de se aplicar o regime base previsto e regulado nos arts.847º a 856º do CC.

Assim sendo, é desde logo de ressaltar, a exceção à possibilidade de compensar vertida no art.853º nº1 al.c) do CC, que prevê que é de se excluir a extinção de créditos por compensação quando se trate de “créditos do Estado ou de outras pessoas coletivas públicas, exceto quando a lei o autorize”. Estamos perante uma consequência do Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, que decorre do artigo 30º nº2 da LGT, e que de uma forma geral proíbe à administração fiscal de retardar a cobrança de tributos, exceto nos casos em que a lei expressamente o estabeleça.

O legislador ao prever a possibilidade de compensar os créditos fiscais está a autorizar a compensação de um tipo de créditos do Estado e de outras pessoas coletivas públicas, afastando assim a proibição constante da al.c) do nº1 do art. 853º CC¹¹. Esta possibilidade de compensar atribuída pelo legislador necessita de estar regulada por lei autorizada, pois no que concerne a estas matérias a lei constitucional faz depender a sua regulamentação ao Princípio da legalidade – art.165º nº1 al. d) da CRP.

¹¹ “A norma não pretende evitar que em caso algum que os créditos do Estado entrem na compensação do seu crédito sobre o particular sempre que este sobre si também detenha um crédito por cobrar. A prova disso está, por exemplo, na admissibilidade de compensação expressamente consignada fora do artigo em exame, tanto a favor da Administração (no caso, Administração Tributária), como em favor do particular contribuinte – arts. 89º e 90º CPPT”. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28/09/2006, Processo nº 047540, relator Cândido de Pinho (disponível na Internet em www.dgsi.pt).

2.2.A Compensação de Créditos Tributários no Ordenamento Jurídico Português

O art.40º da LGT prevê as modalidades de extinção das obrigações tributárias, sendo estas: o pagamento, a dação em cumprimento e a compensação.

Ao analisarmos este artigo surge-nos, desde logo, a questão de se saber se estamos perante um *numerus clausus* de modos de extinção das obrigações tributárias ou se existe mais formas de as extinguir espalhadas pela lei. Parece que, o melhor entendimento deverá corresponder à segunda hipótese, uma vez que também é possível extinguir uma obrigação tributária através da prescrição (art.48º LGT) ¹².

“O meio mais usual de satisfação do interesse do credor tributário é o cumprimento que, no caso do imposto, por se tratar de uma obrigação pecuniária, consiste no pagamento de uma quantia certa, como forma regular de liberação do devedor e como causa extintiva da obrigação”¹³. Esta modalidade de extinção das obrigações tributárias, pagamento, consiste no “(...) cumprimento do «programa da obrigação»”¹⁴, isto é trata-se da forma regra de proceder à extinção da obrigação. Embora, a forma normal para a extinção das obrigações tributárias seja o pagamento, o legislador consagrou outras possibilidades para extinguir as obrigações tributárias, como já tivemos oportunidade de referir anteriormente.

Na previsão do art.40º nº2 da LGT apenas se encontra regulado a compensação como sendo um modo de extinção das obrigações tributárias, não fazendo qualquer referência quer às condições necessárias para que este mecanismo opere, quer ao seu procedimento. Quanto a esta matéria, o legislador deixou a sua regulamentação a cargo do legislador do CPPT, que o fez nas previsões dos seguintes artigos: no art. 89º, o legislador regula a compensação por iniciativa da administração; e nos arts.90º e 90º-A regula a compensação por iniciativa dos particulares.

Já no que toca aos requisitos necessários para a invocação da compensação o legislador tributário nada regula acerca dos mesmos, logo será necessário que o interprete lance mão da lei base deste instituto, ou seja é necessário que o mesmo recorra à lei civil

¹² Há quem entenda na Doutrina que podem ser extintos os créditos fiscais ainda por confusão, embora esta questão ainda seja muito controversa.

¹³ VARGAS, Mariana, *Fiscalidade. Execução Fiscal. Extinção por Compensação*. – Anotação ao Processo nº P-9/05 (A2). In Portal do Provedor de Justiça. [Referência de 10 de Maio de 2013].

Disponível na Internet em <<http://www.provedor-jus.pt/?action=5&idc=68&idi=3520>>

¹⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, 2003, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª edição, Lisboa: Vislis Editores, pág. 188.

para que possa definir quais são as condições indispensáveis para que exista uma situação de compensação.

Ora, assim sendo, os requisitos ou condições que a lei civil nos apresenta são: a reciprocidade; a exequibilidade do contra crédito do devedor; a fungibilidade; e a validade do crédito principal, que passamos prontamente a analisar.

2.2.1.Requisitos

a)Reciprocidade

O requisito da reciprocidade dos créditos é o mais importante dos requisitos, pois sem ele nunca seria possível uma compensação. Isto porque, a ideia que está na base deste instituto é a existência de créditos mútuos que se extinguem entre si.

Assim sendo, a reciprocidade caracteriza-se como sendo a “situação de duas pessoas que possuem créditos em sentido contrário, ou seja, a primeira é credora da segunda, que por sua vez é credora daquela. Assim, ambos são credores e devedores recíprocos, (...)”¹⁵.

A grande diferença que se encontra neste requisito no âmbito do direito tributário, em relação ao direito civil, reside no facto de o art. 90º nº2 CPPT prever uma exceção ao regime regulado no art.851º nº1 e 2 do CC, o qual prevê que os créditos do declarante têm de ser próprios, não podendo pertencer a terceiros. Ora, o art.90º nº2 CPPT excepciona esta regra, pois permite que o sujeito passivo compense com créditos de terceiros, desde que este os ofereça e o credor expressamente os aceite.

A questão da reciprocidade de créditos deve, ainda, ser analisada tendo em conta as figuras da substituição fiscal¹⁶ e responsabilidade fiscal¹⁷. Nestas duas figuras temos um terceiro que é chamado a pagar o montante do imposto devido, ocupando a posição de sujeito passivo na relação tributária.

Apesar destas figuras parecerem semelhantes, encontramos algumas diferenças entre elas. Exemplo, no caso da substituição tributária temos o substituto na posição de devedor do imposto desde o início da relação tributária. Já no caso da responsabilidade

¹⁵ PERACCHI, Daniel, 2007, *Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina, pág.180.

¹⁶ Regime regulado pelo Art.20º e Art.28º, ambos da LGT.

¹⁷ Regime regulado pelo Art.22º LGT.

tributária, temos o responsável tributário na relação tributária apenas se houver incumprimento por parte do devedor.

Quanto a estas figuras é necessário saber se tanto o substituto como o responsável tributário poderão invocar a compensação. Segundo Daniel Peracchi, “ (...) o substituto pode compensar um crédito de que é titular com a dívida tributária à qual encontra-se adstrito na posição que deveria ser ocupada pelo contribuinte”, bem como o responsável tributário “pode compensar créditos próprios com a dívida fiscal à qual encontra-se vinculado e responsável pelo pagamento”¹⁸.

b) Exigibilidade do Contra Crédito do Devedor

Quanto ao requisito da exigibilidade deverá ser para aqui transposto tudo o que já foi referido acerca desta condição no âmbito do direito civil.

Nesta medida, os créditos tributários têm de ser exigíveis judicialmente para que possa ser invocada a compensação.

O art.89º nº1 do CPPT refere a expressão “créditos do executado”, com a mesma, o legislador parece pretender que o crédito que a administração fiscal detém sobre o executado tem de ser exigível e tem de decorrer de um reembolso, de uma revisão oficiosa, de uma reclamação ou de uma impugnação judicial de qualquer ato tributário. Desta expressão também pode-se concluir que o legislador ao fazer referência ao “executado” quis referir-se apenas à possibilidade de compensar os créditos que já tivessem sido objeto de uma execução fiscal¹⁹.

¹⁸ PERACCHI, Daniel, 2007, *Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina, págs.182 e 183. É de se acompanhar esta opinião, uma vez que tanto o substituto fiscal como o responsável fiscal, ao assumirem as obrigações fiscais adstritas ao imposto do sujeito passivo principal, estão a assumir –las como sendo um débito próprio. Ora, assim sendo, ambos podem compensar créditos próprios com este tipo de dívidas fiscais, pois são estes que assumem o seu pagamento, posição contrária não seria admitida.

¹⁹ Segundo Rui Duarte Morais a extinção da execução tributária, não havendo desistência ou deserção, apenas “se extinguirá verificada que seja uma das seguintes situações: a) pagamento (que em princípio será coercivo, como resultado direto que a execução visa lograr, mas que poderá, também, ser voluntário, efetuado pelo próprio executado ou por terceiro); b) verificação de qualquer uma da outra causa extintiva da obrigação exequenda, p. ex., a efetivação de uma dação em cumprimento, compensação, prescrição; c) reconhecimento total inexistência ou inexigibilidade da dívida exequenda em resultado de reclamação ou impugnação, da procedência de oposição ou de revisão oficiosa da liquidação; d) anulação (nulidade total) do processo.” MORAIS, Rui Duarte, 2005, *A Execução Fiscal*, Coimbra: Edições Almedina, págs. 195 e 196. Sendo ainda, de considerar como forma extintiva da execução a declaração em falhas – art.272º CPPT, e a prescrição – art.274º CPPT.

Questão fundamental é de se saber se a administração tributária pode extinguir um crédito tributário por compensação antes do sujeito passivo ter oportunidade de exercer os seus direitos de defesa e garantia dentro dos prazos legalmente fixados?

O Tribunal Constitucional apoia que a interpretação do art.89º nº1 do CPPT deve ser no sentido de considerar a dívida exigível logo após o decurso do prazo para pagamento voluntário, mesmo antes de ter decorrido o prazo para contestar²⁰, segundo este, não se viola o Princípio da igualdade e do acesso aos tribunais constitucionalmente fixado. Opinião diversa é aquela defendida por Jorge Lopes de Sousa que entende que este artigo deve ser interpretado no sentido de proibir a compensação no caso de estar pendente uma reclamação graciosa, uma impugnação judicial, um recurso judicial ou uma oposição à execução da dívida exequenda, uma vez que com esta norma o legislador parece exprimir a ideia que apenas se deverá compensar os créditos que não sejam controversos²¹.

Diferentemente deste tipo de compensação, na compensação por iniciativa dos particulares a exigibilidade dos créditos que pretendam compensar varia consoante se trate de créditos tributários ou não tributários por parte do contribuinte. Quando se trate de créditos tributários, estes, para poderem ser considerados exigíveis, supõem a existência de ato firme que os reconheça, o qual pode ser administrativo ou judicial. Já quando se trate de créditos não tributários, estes só são considerados exigíveis se tiverem sido reconhecidos pela administração fiscal.

c)Fungibilidade

Quanto ao requisito da fungibilidade ou homogeneidade dos créditos tributários, não há muito a ser dito, uma vez que, normalmente, neste tipo de créditos estamos perante créditos de natureza pecuniária, em ambas prestações, pois têm um carácter bilateral²².

²⁰ Ver Acórdão do Tribunal Constitucional nº386/2005, de 13 de Julho de 2005, proferido no processo nº 947/2004 (Disponível na Internet em www.dgsi.pt).

²¹ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, vol. I, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora. Também, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Abril de 2008, proferida no recurso nº133/08 (disponível na Internet em www.dgsi.pt) acompanha este entendimento, ao referir que “(...) redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva de valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica”.

²² “(...) el mecanismo extintivo de la compensación; ésta exige, logicamente, unas condiciones de homogeneidad entre los créditos. El crédito tributario está especialmente dotado para ello; tiene naturaleza pecuniaria, un carácter periódico en la mayor parte de los tributos y una liquidación que no ofrece problemas

d) Validade do Crédito Principal

O requisito da validade ou liquidez do crédito principal ou crédito passivo indicamos que a sua liquidez poderá ser obtida através de um reconhecimento administrativo ou judicial da sua validade e exigibilidade. Este crédito pode não só resultar de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial, como também, de uma qualquer outra relação jurídica entre o Estado e o sujeito passivo, que resulte num crédito a favor deste último.

Após esta breve análise dos requisitos gerais para que possa haver a possibilidade de extinguir uma dívida tributária através do instituto da compensação, há que analisar ainda, uma outra questão de carácter geral em relação à possibilidade de compensar créditos tributários, sendo a mesma, a questão da retroatividade.

O art. 854º do CC prevê que após a feitura da declaração de compensação, os créditos consideram-se extintos desde o momento em que se tornam compensáveis, quer isto dizer que a compensação produz os seus efeitos desde o momento em que os pressupostos para a sua existência estejam todos preenchidos.

Contudo, este regime encontra uma exceção quando estamos perante a compensação de créditos tributários, uma vez que o art.89º nº 6 do CPPT (aplicável também à compensação por iniciativa do contribuinte, por força do disposto no nº1 do art.90º do CPPT) prevê que havendo compensação, “ (...) os acréscimos legais serão devidos até à data da compensação, ou se anterior, até à data limite que seria de observar o reembolso do crédito se o atraso não for imputável ao contribuinte”²³.

Ora, parece-nos relevante desde já, entender o que o legislador quis dizer com a expressão “até à data da compensação”. Para Daniel Peracchi “na compensação por iniciativa do contribuinte deve-se interpretar literalmente o preceito, sendo os acréscimos devidos até a data do reconhecimento em sede administrativa ou judicial (oposição) da compensação”²⁴, isto é, a data a ter em conta será a data do requerimento da compensação (seja em sede administrativa ou judicial), sendo que não conta o período compreendido entre esta data e o deferimento do pedido. Já no caso da compensação por iniciativa da

específicos. (...)” ORTEGA, Rafael Calvo, 2012, *Curso de Derecho Financiero – I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 16ª edição, Pamplona: Editorial Aranzadi, pág.186.

²³ PERACCHI, Daniel, 2007, *Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina SA, págs. 192 e 193.

²⁴ Idem, *Ibidem*.

administração, “se o sujeito passivo estiver inadimplente, aplica-se o previsto no nº6 do Art.89º, (...)”²⁵.

Concluído o estudo das regras gerais que se aplicam ao mecanismo da compensação fiscal, resta-nos analisar como funciona o seu regime no nosso ordenamento jurídico, algo que passaremos desde já a fazer.

2.3.A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa da Administração Tributária

A compensação de créditos tributários, como já tivemos oportunidade de referir, tem a sua disciplina regulada nos termos dos arts. 89º a 90º-A CPPT, distinguindo-se entre a compensação por iniciativa da administração e a compensação por iniciativa dos particulares.

Apesar de nos termos proposto a analisar a compensação de créditos tributários por iniciativa dos particulares, vamos fazer uma breve referência à possibilidade que a administração fiscal tem de compensar os seus créditos.

Esta possibilidade de compensar créditos tributários decorre, como é normal da existência de créditos recíprocos entre o Estado e o sujeito passivo²⁶.

A compensação por iniciativa da administração tributária tem o seu regime regulado no art.89º do CPPT, da sua análise apuramos que a característica mais importante deste procedimento é a sua obrigatoriedade, isto é sempre que no âmbito de um processo executivo, se verifique que o sujeito passivo é detentor de um crédito oriundo do reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer ato tributário, tem a administração de proceder à sua compensação se tiver, logicamente, créditos sobre o executado.

Assim sendo, podemos hoje em dia afirmar que a compensação nestes casos opera de forma quase automática, exceto nos casos em que a lei exclui essa possibilidade, isto é nos casos de estar ainda a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, ou estarem pendentes meios gratuitos ou judiciais ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde

²⁵ PERACCHI, Daniel, 2007, *Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina SA, págs. 192 e 193.

²⁶ “Pense-se, por exemplo, nas situações em que há lugar a reembolso de IVA ou de IRS.” MORAIS, Rui Duarte, 2012, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Edições Almedina, pág.127.

que devidamente garantida (art.89º nº1 in fine als. a) e b) do CPPT)²⁷. Estas exclusões pretendem evitar que o sujeito passivo veja os seus créditos serem compensados unilateralmente, sem que tenha sido por ele utilizado, dentro dos prazos que a lei define, quaisquer mecanismos de defesa e garantia dos seus direitos legais.

No caso da compensação prevista no art.89º do CPPT estão sempre em causa créditos tributários, de um lado a administração possui sobre o sujeito passivo créditos oriundos do não pagamento de impostos, e do outro lado o sujeito passivo é detentor créditos resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de atos tributários.

Segundo Jorge Lopes de Sousa a compensação por iniciativa da administração está dependente dos seguintes requisitos: “haver um crédito a favor de um contribuinte de que é devedora a administração tributária, que esteja em fase de execução; que esse crédito resulte de reembolso, ou de revisão oficiosa, ou de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, ou outro meio administrativo ou contencioso²⁸; que esse contribuinte seja simultaneamente devedor de tributos; não estar a dívida garantida ou, estando-o, não estiver pendente reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução fiscal relativa à dívida a ser paga em prestações”²⁹.

Esta forma de compensar deve ser efetuada, segundo o nº3 do art.89º, pela ordem de preferência que dele consta, isto é primeiro com as dívidas da mesma proveniência e, se respeitarem impostos periódicos, relativas ao mesmo período de tributação; segue-se as dívidas da mesma proveniência, e respeitantes a impostos periódicos, relativas a um período de tributação diferente; depois as dívidas provenientes de tributos retidos na fonte ou legalmente repercutidos a terceiros, e não entregues; e por último, dívidas provenientes de outro tributos, exceto dos que constituam recursos próprios comunitários, que apenas serão compensados entre si.

Mas, caso a compensação seja insuficiente para efetuar a satisfação da totalidade da dívida, dentro da mesma hierarquia de preferência, a compensação já se efetua numa ordem de preferência diferente, ou seja pela ordem que o art.89º nº 4 do CPPT prevê, sendo esta: com as dívidas mais antigas; dentro das dívidas com igual antiguidade, a de

²⁷ Neste sentido, VASQUES, Sérgio, 2013, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Edições Almedina, págs.369.

²⁸ Não só são apenas estas as hipóteses que dão origem a créditos tributários dos contribuintes sobre administração, uma vez que podem também estes resultarem de recurso hierárquico ou decisão judicial proferida em recurso contenciosos ou ação administrativa especial (art.100º da LGT), ou de ações de reconhecimento de direito ou de interesse legítimo.

²⁹ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, vol. I, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

maior valor; em igualdade de circunstâncias com qualquer uma das dívidas. Aqui a compensação só extingue “(...) o crédito ou parcela deste, e não a relação jurídica tributária, pois esta última poderá subsistir, seguindo-se então a propositura ou prosseguimento da execução fiscal pela diferença”³⁰.

³⁰ PERACCHI, Daniel, 2007, *A Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina, pág.188.

CAPÍTULO III: A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Particulares

O ordenamento jurídico-fiscal português para além da compensação por iniciativas dos particulares prevê uma outra forma de compensar, ou seja, regula a compensação de créditos tributários por iniciativa dos particulares, que se encontra regulada nos Arts. 90º e 90º-A do CPPT.

Esta forma de compensar permitem ao sujeito passivo não só utilizar no mecanismo de compensação créditos tributários (art.90º do CPPT), como também créditos não tributários (art.90º-A do CPPT).

3.1.A Compensação por Iniciativa dos Particulares com Créditos Tributários

Para Jorge Lopes de Sousa, um crédito tributário só pode ser compensado por um sujeito passivo, quando preenche os seguintes pressupostos ou requisitos: “haver um crédito a favor de um contribuinte de que é devedora a administração tributária; que esse crédito resulte de reembolso ou de revisão oficiosa, ou de reclamação graciosa, ou de impugnação judicial, ou outros meio administrativo ou contencioso³¹; que esse contribuinte seja simultaneamente devedor de tributos; que o contribuinte formule um pedido no sentido de ser efetuada a compensação”³².

A propósito desta análise surge-nos desde logo a questão de saber o porquê do legislador prever na redação do art.90º do CPPT que “a compensação com créditos tributários pode ser efetuada a pedido do contribuinte quando, nos termos e condições do artigo anterior, a administração tributária esteja impedida de o fazer”, uma vez que pode levar o intérprete a pensar que o legislador apenas pretendia que o contribuinte pudesse invocar a compensação de créditos tributários quando já não fosse possível à administração tributária fazê-lo, e se assim o fosse, estaríamos perante um novo requisito.

Mas, para Jorge Lopes Sousa, estamos aqui perante um “requisito meramente aparente”³³, pois o que o legislador quis referir com esta previsão foi que a compensação, nos casos em que a administração pode requerer ela própria a compensação, têm de estar preenchidos, não só estes requisitos, mas também os requisitos para a compensação por

³¹ Exemplo dos mesmos são os recursos hierárquicos ou ações de reconhecimento de direitos.

³² SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, vol. I, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora, pág.735.

³³ Idem, Ibidem.

iniciativa da administração (art. 89º do CPPT). Portanto, quando estamos perante as situações em que temos os requisitos do art. 89º do CPPT preenchidos, pode compensar não só a administração, como também o contribuinte, mas o contrário já não se verifica.

No caso de estarem todos os requisitos preenchidos, é ilícito à administração tributária negar o pedido de compensação do contribuinte, sendo a resposta negativa passível de reclamação ao poder judiciário. É de denotar que estamos assim, perante uma situação em que o poder discricionário da administração é inexistente.

A compensação por iniciativa dos contribuintes, com créditos tributários ou não tributários, pode a todo tempo ser requerida à administração tributária, mesmo que não esteja decorrido o prazo para o pagamento voluntário. Logo, o contribuinte não só pode pedir a compensação dos créditos na fase para pagamento voluntário, como também na fase da execução da dívida. Como ainda, pode pedir a compensação dos créditos mesmo estando pendente reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução de uma dívida do contribuinte para com a administração, ou ainda, se a mesma esteja a ser paga por meio de pagamento em prestações.

Esta possibilidade existe porque a exigibilidade do crédito beneficia o sujeito passivo, uma vez que é ele que possui todas estas pendências para com a administração, bem como o prazo para o pagamento voluntário, e por isso, deverá poder dele dispor como entender.

O sujeito passivo que quiser emitir uma declaração de vontade no sentido de requerer a compensação de créditos tributários deverá a dirigir ao dirigente máximo da administração tributária, que segundo o previsto no art.1º nº3 da LGT poderão ser as seguintes entidades: o «Ministério das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais». Neste último caso, o órgão que tem competência para autorizar a compensação é o presidente da Câmara Municipal (art.7º nº3 CPPT). Todos estes dirigentes máximos da administração tributária podem delegar as suas competências noutros órgãos, tal hipóteses decorre do art.62º LGT.

3.2.A Compensação por Iniciativa dos Particulares com Créditos Tributários de Terceiros

Neste tipo de compensação pode o sujeito passivo compensar com créditos tributários que têm como titulares um terceiro, que pode ser uma pessoa privada ou uma

pessoa coletiva, prevendo assim uma exceção ao requisito da reciprocidade entre créditos, uma vez que um contribuinte pode compensar um crédito próprio utilizando um crédito de terceiro, tendo apenas como exigência a concordância desse mesmo terceiro³⁴.

3.3.A Compensação de Créditos Não Tributários por Iniciativa dos Particulares

O n.º 4 do art.90º e o art. 90º-A, ambos do CPPT, preveem a existência da possibilidade que o sujeito passivo tem de compensar dívidas tributárias com créditos não tributários. Tal hipótese decorre da ideia de moralização das relações creditícias entre o Estado e os cidadãos³⁵.

Entenda-se aqui, “créditos não tributários” como sendo créditos de uma qualquer natureza, quer isto dizer que o contribuinte pode, por exemplo, dar a compensar créditos de entidades públicas de outras administrações diretas do Estado³⁶.

Segundo Jorge Lopes de Sousa o sujeito passivo pode compensar dívidas do Estado com créditos de natureza não tributários quando se verificarem os seguintes requisitos: “haver uma dívida tributária do contribuinte que esteja em fase de cobrança coerciva (al.a) do art. 90º-A do CPPT); existir uma dívida da administração direta do Estado³⁷ para com o contribuinte executado (al.b) do art. 90º-A do CPPT); que esta dívida ao Estado seja certa, líquida e exigível (al.b) do art. 90º-A do CPPT); e por último, que o contribuinte executado formule um pedido no sentido de ser efetuada a compensação, fazendo prova da existência e da origem do crédito, do seu valor e do prazo de vencimento (n.º2 do art. 90º-A do CPPT)”³⁸.

³⁴ “Trata-se de uma possibilidade extremamente interessante, que deveria ser mais utilizada pelos contribuintes. Isto porque é conhecida a demora da administração fiscal em proceder à devolução de quantias pagas em excesso, nomeadamente quando tal devolução resulta da anulação da liquidação de um imposto já pago. A cessão de tais créditos a um terceiro, que os usará para extinção de uma dívida de imposto, poderá ser de uma forma expedita do sujeito passivo credor ser rapidamente reembolsado do seu crédito.” MORAIS, Rui Duarte, 2012, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Edições Almedina, pág.128.

³⁵ Pois, “não se compreende, por exemplo, que um fornecedor de bens e serviços ao Estado seja – sistematicamente confrontado com a mora deste no pagamento das sua dívidas e o mesmo Estado exija o pagamento pontual das dívidas tributárias desse sujeito passivo”. Idem, pág.129.

³⁶ Idem, págs. 128 e 129.

³⁷ “ (...) a administração direta do Estado exclui-se a possibilidade de compensação dos créditos tributários com créditos de que o contribuinte executado seja titular de que sejam devedoras entidades não integradas na administração direta do Estado, designadamente entidades das Regiões Autónomas e autarquias locais, bem como institutos públicos”. SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado*, vol. I, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora, SA., pág.739.

³⁸ Idem, págs.738 e 739.

A dívida que a administração direta do Estado tem para com o contribuinte tem de ser em numerário, com montante determinado e o prazo para pagamento da mesma já tenha expirado, ou seja, tem de ser líquida, certa e exigível, e ainda tem de ter cabimento orçamental – nº4 do art.90º CPPT.

Para Sérgio Vasques “este regime de compensação de dívidas tributárias com créditos de natureza não tributária naturalmente que exige um procedimento mais complexo, não tanto com a relação com o contribuinte mas na relação entre a administração tributária e as entidades da administração direta do Estado sobre as quais impende o crédito do contribuinte. Ao contribuinte cabe, junto da administração tributária, fazer prova da existência e origem do crédito, do seu valor e prazo de vencimento. Isto feito, compete à administração tributária o trabalho mais espinhoso de obter da entidade da administração direta o reconhecimento e validação do carácter certo, líquido e exigível do crédito. O art.90º-A prevê que as condições e procedimentos de aplicação do disposto no presente artigo possam vir a ser regulamentados por portaria do membro de Governo responsável pela área das finanças, o que até agora não ocorreu”³⁹.

Questão pertinente que nos surge na análise do art.90º-A do CPPT é a de se saber como deve o intérprete entender a expressão “cobrança coerciva” constante no seu nº1 al.a). Tal expressão deverá ser interpretada no sentido de que o sujeito passivo apenas pode pedir esta compensação se contra ele correr um processo executivo movido pela administração fiscal para cobrança de uma dívida que este detém sobre ele. Isto é, o sujeito passivo apenas poderá compensar com créditos não tributários, se a dívida que este detém a favor da administração se encontrar na pendência de um processo de execução fiscal⁴⁰.

O procedimento de compensação por iniciativa dos particulares com créditos de natureza não tributária tem início com o requerimento elaborado pelo contribuinte no sentido de requer a compensação, devendo conter a indicação do número de contribuinte, a identificação dos créditos que se pretende fazer a compensação, a apresentação da prova da existência e origem do crédito, bem como o momento do vencimento da mesma, tal como

³⁹ VASQUES, Sérgio, 2013, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Edições Almedina, SA, págs.370.

⁴⁰ “Conforme decorre dos artigos 88.º e 188.º do CPPT, a execução fiscal é um modo de cumprimento coercivo das obrigações tributárias, instaurada com base em extração de dívida, findo o respetivo prazo de pagamento voluntário”, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Maio de 2013, em processo de recurso nº 0635/13, com relator Ascensão Lopes (disponível na Internet no site www.dgsi.pt). Esta execução fiscal suspende até que haja uma decisão do procedimento de compensação, tal como decorre dos arts.169º nº5, 90º e 90º-A do CPPT.

nos indica o art. 90º-A nº2 do CPPT. Tendo o mesmo de ser dirigido ao órgão máximo da administração tributária (art.90º-A nº1 do CPPT).

Logo, que este seja feito, tem a administração tributária o prazo de dez dias para solicitar à entidade detentora da dívida para com o contribuinte, para que se pronuncie acerca da sua existência e validação do seu caráter certo, líquido e exigível – art.90º-A nº3 do CPPT. Tendo, também, esta última entidade o mesmo prazo de dez dias para prestar essas informações- art.90º-A nº4 do CPPT.

Estes prazos que o legislador consagrou nos arts.90º-A nº 3 e 4 do CPPT, de dez dias para que a administração conceda informações acerca do crédito, deverão ser interpretados não como prazos que dão origem a efeitos negativos e positivos na esfera jurídica do sujeito passivo, mas sim como prazos meramente ordenadores, que tem como objetivo o aumento da rapidez com que a administração tributária dá conhecimento das informações necessárias.

Como no art.90º-A CPPT o legislador não estabeleceu qualquer prazo final para a decisão da administração, faz com que o sujeito passivo no caso de silêncio da administração tributária tenha que esperar que decorram quatro meses, desde a entrada do seu requerimento, para que ocorra o indeferimento tácito do mesmo, tal como decorre do art.57º nº1 e 5 LGT.

No caso de o contribuinte querer reclamar a decisão de indeferimento do pedido de compensação dos créditos, quer este seja expresso ou tácito, terá de o fazer mediante ação administrativa especial⁴¹.

⁴¹ Art.97º nº1 al.d) e p) e nº2 do CPPT, e também o Art.191º CPTA.

CAPÍTULO IV: A Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Contribuintes no Ordenamento Jurídico Espanhol e Brasileiro

4.1.A compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Particulares no Ordenamento Jurídico Espanhol

Tal como no ordenamento jurídico português, o legislador espanhol não só consagrou o pagamento como uma forma de extinção dos créditos tributários, como também regulou que existem outras formas de extinção de créditos fiscais, sendo uma delas a compensação de créditos tributários, como decorre da LGTE nos seus arts. 71º a 73º.

Semelhante ao que acontece com o regime da compensação de créditos fiscais na lei fiscal portuguesa, este regime tem como base as regras estatuídas para a compensação de créditos no direito civil, mais propriamente, aquelas que estão previstas nos arts. 1195º a 1202º do CCE.

Contudo, este regime encontra desvios na sua transposição para o direito fiscal, nomeadamente no que toca à automaticidade dos efeitos que produzem a compensação no direito civil, isto porque no direito fiscal tal não acontece.

O art.1195º CCE prevê que apenas poderá haver compensação quando os créditos sejam próprios dos sujeitos, e estes sejam reciprocamente devedor e credor um do outro, tendo ainda, que preencher os requisitos previstos pelo art.1196º CCE⁴² para que possa existir compensação de créditos.

Segundo o art.71º LGTE, a compensação de créditos fiscais pode ser feita se o crédito decorrer de ato administrativo firme, dando lugar a uma extinção quer total, quer parcial da dívida. Mas, para tal é necessário que ocorram três condições: temos que estar perante dívidas de natureza tributária; têm os créditos de ser reconhecidos; e por último, tem que haver identidade entre o devedor e o credor.

Há ainda, que ter em conta que o contribuinte pode compensar com recurso a um sistema de conta corrente, mas para tal é necessário solicitá-lo. A este propósito, parece ser

⁴² “(...) que cada uno de los obligados lo esté principalmente y sea a la vez acreedor principal del outro, que las deudas sean dinerarias o, en su defect, de la misma especie y la misma calidad, que estén vencidas, que sean líquidas y exigibles, que sobre ninguna de ellas haya contenda o retención promovida por terceros”. QUIROGA, Begoña Rey, et al., 2004, *Nueva Ley General Tributaria – Ley 58/2003 de 17 de diciembre*, Barcelona: J.M. Bosch Editor, pág. 201.

interessante tecer pequenas considerações quanto a esta possibilidade de existir um sistema de conta corrente de impostos, através do qual pode ser feita a compensação.

Esta possibilidade encontra fundamento legal no RD1108/1999, de 25 de Junho.

O seu art. 1º define qual é o objetivo do legislador quando possibilitou a criação deste sistema, sendo este, a extinção dos créditos tributários através do mecanismo da compensação.

Os créditos, uma vez escolhido este sistema de conta corrente, deixam de ser exigidos individualmente, passando a serem cobrados em conjunto, constituindo, assim, o saldo de conta que deverá ser determinado trimestralmente (art. 10º nº2 RD 1108/1999, de 25 de junho).

Para poder solicitar o sistema de conta corrente para a extinção de créditos fiscais por meio da compensação tem o contribuinte que preencher os requisitos estabelecidos no art.3º deste RD, devendo os mesmos serem apresentados à administração fiscal no mês de outubro anterior ao período anual em que o sujeito passivo pretende que os efeitos deste sistema se produzam.

Com o apuramento de contas feito pela utilização deste sistema de conta corrente, que irá compensar os créditos que os sujeitos passivos tenham para com a administração com os créditos que a administração tem para com o sujeito passivo, dão origem a um novo crédito, que poderá determinar uma quantia a pagar à administração ou uma quantia a ser paga ao sujeito passivo⁴³.

Após esta breve análise da possibilidade do sujeito passivo solicitar o sistema de conta corrente para compensar os créditos tributários, resta-nos ainda referir que a LGTE prevê também, duas diferentes formas para proceder à compensação: uma por iniciativa dos sujeitos passivos (art.72º LGTE), e outra, por iniciativa da administração tributária (art. 73º LGTE).

A compensação por iniciativa dos particulares poderá ser requerida não só no período executivo, como também no período para pagamento voluntário do crédito (art.72º nº1 LGTE), possibilidade esta que também encontramos regulada no ordenamento jurídico-fiscal português.

⁴³ Neste sentido, SOTTILLOS, Luis, *El nuevo sistema de cuenta corriente en matéria tributaria*. In Apuntes fiscales.

[Referência de 13 de Abril de 2013]

Disponível na Internet em <<http://www.injef.com/revista/apuntes/siscc.htm>>

No art. 72º nº2 da LGTE, está previsto que a solicitação da compensação por iniciativa do particular no período para pagamento voluntário da dívida faz com que o processo executivo seja impedido, não correndo juros até que haja o reconhecimento do crédito. Possibilidade esta, que no ordenamento fiscal português não existe, pois os juros continuam a correr não suspendendo durante esse período.

Para além da LGTE, a compensação é ainda regulada pelo RGR, publicado a 2 de setembro de 2005, nos seus arts. 32º e 55º a 59º, que preveem o procedimento para a compensação de créditos tributários, quer por iniciativa dos sujeitos passivos, quer por iniciativa da administração.

Embora o RGR preveja a regulação destas duas formas diferentes de compensar, apenas nos vamos focar na análise do procedimento da compensação por iniciativa do contribuinte, uma vez que é este o objeto do nosso estudo.

O art. 55º do RGR prevê que podem ser compensados os créditos de natureza pública a favor da administração tributária, tanto no período para pagamento voluntário da dívida como no período executivo, total ou parcialmente com os créditos reconhecidos por esta a favor do sujeito passivo em virtude de um ato administrativo.

É o art.56º do RGR que regula a compensação de créditos tributários por iniciativa dos particulares, o sujeito passivo pode querer compensar um seu crédito para com a administração com um crédito que a administração tem para com este, podendo este último decorrer duma qualquer relação tributária⁴⁴.

O sujeito passivo que pretenda compensar a sua dívida, tem de a solicitar à administração, podendo fazê-lo tanto no período para pagamento voluntário da dívida como no período de execução da mesma.

O art. 56º nº1 e 2 do RGR prevê quais são os requisitos e os documentos que a solicitação deve conter, sendo estes os seguintes: os dados pessoais do interessado (como o nome e apelidos, domicílio fiscal e lugar em que deve ser notificado para efeitos de notificação), e os dados identificativos da dívida e do crédito que devem corresponder para a compensação em causa (o prazo de vencimento da dívida no período voluntário para pagamento e o órgão gestor da dívida e do crédito, bem como os seus montantes e a que correspondem).

⁴⁴ Segundo Gerardo Fernandez Fuentes “el crédito que tiene el particular frente a la Administración puede provenir de cualquier relación jurídica, por ejemplo, un contrato entre el particular y la Administración. Estos casos son, posiblemente, los que representan un mayor volumen de créditos a compensar. Piénsese en las certificaciones de obras, o en los suministros de material sanitario y farmacéutico a las entidades hospitalarias de gestión pública.” FUENTES, Gerardo Fernandez, La compensación tributaria: antecedentes y estado actual, Cuadernos de Estudios Empresariales, nº7, pág.108.

Já em relação aos documentos que devem acompanhar a solicitação da compensação, o nº3 do art. 56º do RGR prevê que são estes: a autoliquidação da dívida⁴⁵; comprovativo de não existência de cedência ou transmissão do crédito⁴⁶; um certificado da “*oficina de contabilidade del Departamento, centro u organismo gestor del gasto o del pago*” que reflita a existência de um crédito reconhecido e não pago.

É a solicitação da compensação dos créditos tributários que dá início a um procedimento de compensação fiscal no âmbito da administração, até que a mesma tenha uma decisão. Primeiro, o contribuinte, tal como vimos anteriormente, faz uma solicitação à administração para que esta proceda à compensação de determinado crédito ou créditos. Depois de esta ser apresentada, é remetida para o órgão que é responsável pela sua tramitação, ou seja, pela resolução do litígio em causa, tendo como objetivo cada uma destas entidades analisar a solicitação apresentada pelo contribuinte de forma a determinar se esta preenche todos os requisitos necessários, bem como se se faz acompanhar por toda a documentação indispensável para se proceder à compensação de créditos tributários.

No caso do contribuinte não reunir os requisitos, é-lhe requerido que sane a falta dos documentos, tendo para isso o prazo máximo de dez dias, sendo alertado ainda, que no caso de não proceder à sanção do vício, é considerado como tendo havido uma desistência da solicitação, arquivando o procedimento e o expediente – art. 56º nº3 do RGR.

A administração tem o prazo de seis meses para se pronunciar acerca desta análise (art.56º nº7 do RGR), sendo que os mesmos deverão ser contados a partir do momento da apresentação do pedido para compensar.

Caso o contribuinte não obter resposta da administração findo o prazo para a mesma, este deverá considerar a sua solicitação negada, e por isso poderá recorrer dessa decisão. Para Eva González estamos aqui perante uma negação presuntiva da administração quando dela apenas se obteve silêncio⁴⁷.

Diferentemente do que acontece quando uma dívida é extinta através do seu pagamento, onde se dá a sua extinção imediata, a compensação necessita de um procedimento administrativo, que tem como termino a resolução da administração, podendo a mesma ser expressa ou tácita (no caso de silêncio da administração).

⁴⁵ Aqui a entrega da autoliquidação serve para certificar a liquidez da dívida.

⁴⁶ É através desta necessidade de juntar a declaração de inexistência de cedência que a administração tem como assegurada a reciprocidade de créditos para que possa haver a compensação.

⁴⁷ GONZÁLEZ, Eva María Cordeiro, 2002, *La Compensación como Forma de Extinción de la Deuda Tributaria*, 1ª edición, Valladolid: Editorial Lex Nova, S.A, pág. 276.

O Art.59 do RGR regula os efeitos da compensação. É com o acordo de compensação que se extinguem as dívidas e os créditos na quantidade em que concorrem. Este acordo é notificado ao interessado para que este fique com uma prova da extinção da dívida.

No caso do contribuinte ter iniciado um procedimento que vise a compensação de créditos, e no qual se venha a comprovar a inexistência dos mesmos, a administração desencadeia um procedimento sancionatório contra o contribuinte.

4.2.Compensação de Créditos Tributários por Iniciativa dos Particulares no Regime Jurídico Brasileiro

No ordenamento jurídico-fiscal brasileiro a compensação também é um dos modos possíveis de extinção dos créditos tributários. Assim o prevê o art.156º do CNT ao estipular como modos de extinção dos créditos tributários: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e a caducidade; a conversão do depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento (art.150º parágrafos 1º e 4º); a consignação em pagamento (art.164º parágrafo 2º); a decisão administrativa irrecorrível, e portanto definitiva da administração; a decisão judicial transitada em julgado; e por último, a dação em pagamento em bens imóveis.

Ao prever a possibilidade de extinguir um crédito tributário por meio do instituto da compensação, o legislador brasileiro não quis regular o mesmo de forma a ter mais do que uma espécie de compensação, este apenas quis que o instituto tivesse uma única espécie de compensação.

Apesar de encontrarmos nas leis fiscais brasileiras vários diplomas a regularem a compensação, o que o legislador pretendeu foi regular a compensação de várias formas, determinando regras diferentes para o tratamento desta figura, tal como consta nos arts. 170º e 170º-A do CTN; no art.7º do DL nº 2.287/86, com a atual redação da Lei nº 11.196/05; no art.66º Lei nº 8.383/91, com a atual redação da Lei nº 9.069/95; e por fim no art.74º Lei nº 9.430/96, com atual redação da Lei nº11.051/04. Embora assim o seja, deve a compensação ser analisada como um todo.

No art.170º do CTN o legislador brasileiro pretende estipular a possibilidade de compensar créditos tributários tendo em vista a extinção das obrigações decorrentes das relações tributárias existentes. Segundo Daniel Peracchi, quando existe lei a autorizar “a compensação, a questão toma os seguintes contornos: ao particular, surge o direito

potestativo (público, dada a natureza da relação) de compensar; em contraponto, à administração fazendária nasce o dever de acatar a compensação, desde que observados os requisitos legais, restando ainda vedada a estipulação de entraves ao exercício deste direito pelo sujeito passivo”⁴⁸.

Ao analisarmos o artigo do CTN em causa, deparamo-nos com o facto de o legislador prever que cabe à administração tributária a análise das condições, e sob que garantia pode os créditos ser compensados caso a caso. Ora, com esta previsão, o legislador faz-nos pensar que estamos perante um campo onde impera a discricionariedade da administração, sendo de nos causar alguma estranheza, pois o mesmo deveria primar pela aplicação do Princípio da legalidade no que toca a estas matérias. Contudo, devemos entender que, ele ao regular a norma em análise, quis salientar que no caso da lei não estipular quais as condições e garantias para a compensação de uma maneira geral, pode a administração fazê-lo tendo em conta as necessidades e as especificidades do caso concreto.

É o art.170º do CTN que nos indica também, qual o objeto da compensação, sendo ele a existência de um crédito tributário⁴⁹ da administração e a existência de um crédito tributário do sujeito passivo, que são exigíveis e recíprocos, podendo o crédito que o sujeito passivo tem para com a administração ser de qualquer natureza.

O art.7º do DL nº 2.287/86, com atual redação da Lei nº 11.196/05, indica-nos que a administração aquando do pedido de ressarcimento ou de restituição de uma quantia a um sujeito passivo, deverá analisar se o mesmo possui débitos para com a administração, pois se possuir, deverão ser compensados com esses créditos (parágrafo primeiro). O parágrafo segundo deste artigo indica-nos que quando houver dívidas à *Seguridade Social* e à *Dívida Ativa Do Instituto Nacional do Seguro Nacional* é necessário fazer a compensação do crédito a ressarcir e do débito em causa. Por último, o seu parágrafo terceiro indica-nos que a regulamentação do procedimento em causa cabe em conjunto ao Ministro da Fazenda e ao Ministro da Previdência Social.

A lei fiscal brasileira regula ainda, a compensação no art.66º da Lei nº 8.383/91, com atual redação da Lei nº9.069/95, este artigo prevê que o sujeito passivo pode compensar créditos fiscais com créditos oriundos de pagamentos indevidos, contribuições

⁴⁸ PERACCHI, Daniel, *Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, 2007, Coimbra: Edições Almedina SA, págs. 140 e 141.

⁴⁹ Aqui devemos entender créditos tributários como sendo, “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade tributária”. Idem, pág.143.

federais, contribuições previdenciárias, bem como de receitas patrimoniais, embora que tanto o crédito do sujeito passivo como o crédito da administração tem de ser da mesma espécie.

O art.74º da Lei nº9.430/96, com atual redação da Lei nº11.051/04, prevê, no seu parágrafo primeiro, que a compensação pelo sujeito passivo apenas se dê quando este entregar uma declaração à administração, dependendo a mesma da homologação da administração podendo esta ser expressa ou tácita. Esta pode fazer extinguir o crédito sob condição resolutória (parágrafo segundo). Neste artigo o legislador parece querer afastar a hipótese de cessação de créditos, uma vez que indica que a declaração é considerada como não declarada quando o crédito seja de terceiro (parágrafo 12, II, al.a)).

Por último, a compensação será afastada nos casos em que há litígios acerca da exigibilidade do tributo, uma vez que nestes casos apenas se poderá proceder à compensação quando a questão já estiver transitada em julgado e tendo sido reconhecida a existência e a exigibilidade do tributo em causa (art. 170º-A CTN).

CONCLUSÃO

O instituto da compensação de créditos ao nível do direito fiscal tem de ser analisado em conjunto com o regime deste, no âmbito do direito civil. É este regime, que regula a base jurídica do mecanismo da compensação de créditos fiscais, pois prevê quais são os requisitos que os créditos têm de possuir para que possa haver a invocação da compensação.

No que respeita ao regime da compensação no âmbito do direito fiscal, o legislador não foi muito exaustivo na sua regulamentação, deixando de regular alguns aspetos relevantes, sendo de destacar os seguintes: a falta de regulação detalhada do procedimento de compensar tanto por parte da administração tributária, como por parte do contribuinte. Aqui o legislador nacional deveria regular toda a dinâmica que o procedimento desencadeia, desde o seu início, com a declaração de compensação, até à sua decisão, para que o sujeito que invoca a compensação possa acompanhar o procedimento e saiba o que pode esperar de cada fase que o procedimento possa ter, nesta situação o legislador poderia ser mais transparente.

Uma outra falha a apontar ao legislador nacional na regulação do procedimento da compensação é a falta de estipulação de um prazo máximo para que haja uma decisão da administração tributária, atualmente o CPPT não estipula qualquer prazo para essa decisão, o que há é uma norma da LGT que estipula que um procedimento deve ser concluído no prazo de quatro meses a contar a partir da entrada da petição do contribuinte, e se a administração tributária nada decidir nesse prazo, deve a decisão ser entendida como sendo de indeferimento (havendo aqui um indeferimento tácito) – art.57º nº 1 e 5 LGT.

Com esta dissertação podemos concluir ainda, que ao nível da jurisprudência acerca da compensação de créditos fiscais há poucas decisões judiciais, sendo que em praticamente todas elas a questão anda à volta da compensação por iniciativa da administração, onde se discute em que altura pode a administração compensar o crédito ou os créditos, e ainda acerca da questão de a compensação de créditos fiscais por iniciativa da administração tributária ser ou não uma exclusão prevista no art.853º nº1 al c) do CC. Quer isto dizer que mesmo em termos jurisprudenciais a compensação de créditos fiscais ainda não foi analisada de forma pormenorizada, retratando apenas as questões mais essenciais.

A este respeito poderemos concluir que a aplicação da compensação no âmbito do direito tributário português ainda não é utilizada na sua amplitude quer por parte da

administração, quer por parte dos contribuintes, o que se compreende pelos escassos estudos doutrinários e decisões jurisprudenciais, que são meramente pontuais.

Ao analisarmos o regime da compensação de créditos fiscais no ordenamento jurídico espanhol e brasileiro depreendemos que existem questões procedimentais que se aproximam das previstas no regime português, mas também pelo contrário existem outras que se afastam do mesmo.

De todas as questões analisadas no regime espanhol é de se destacar, e até valorizar, a possibilidade de se poder compensar os créditos fiscais quase de forma automática através da utilização de um sistema de conta corrente, onde quer a administração fiscal quer o contribuinte sabem quais os créditos que possuem perante um e outro, em cada um dos trimestres, sendo que no final de cada um haverá um acerto de contas a fim de apurar um saldo nulo (onde não existe qualquer crédito) ou novo crédito (que poderá ser a favor da administração tributária ou a favor do contribuinte).

É também de ressaltar deste estudo, a forma exaustiva com que o legislador espanhol regulou os diferentes procedimentos de compensação de créditos tributários. Neste caso o legislador não deixou de estipular um prazo máximo (de seis meses) para que a administração tributária se possa pronunciar, bem como possibilita ao contribuinte saber como se encontra o procedimento.

No que diz respeito ao regime da compensação de créditos tributários no ordenamento jurídico brasileiro é de destacar que o legislador brasileiro afasta-se da regulamentação deste instituto no direito tributário português, uma vez que não distingue entre a compensação por iniciativa da administração tributária e a compensação por iniciativa dos particulares, apenas estipula uma única forma para se invocar a compensação. Para além desta diferença, encontramos outra, que diz respeito à organização que o legislador brasileiro faz na regulamentação desta matéria, pois a mesma encontra suporte jurídico em variadíssimos diplomas legais o que torna difícil a interpretação deste regime e, por conseguinte, a sua aplicação.

Assim sendo, com esta dissertação devemos concluir que ainda é necessário discutir este instituto e, a nosso ver, parece premente alterar as normas que o regulamentam de forma a esclarecer todas as questões que ainda não se encontram definidas pelo legislador, tomando como exemplo o que está definido no regime jurídico espanhol para que possamos ver este instituto com tanta potencialidade ser mais vezes utilizado na extinção das obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Portuguesas:

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamin Silva, e SOUSA, Jorge Lopes, 2003, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª edição, Lisboa: Vislis Editores, págs.188 a 195

CORDEIRO, António Meneses, 2001, *Direito das Obrigações*, Vol. II, 1ª edição, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Lisboa, pág.161

COSTA, Mário Júlio de Almeida, 2008, *Direito das Obrigações*, 11ª edição, Coimbra: Edições Almedina, págs. 1099 a 1110

JÚNIOR, Andreia, 2008, *A Compensação De Créditos Tributários*, Revista Fiscal, Porto, págs. 7-14

LIMA, Fernando Andrade Pires e VARELA, João de Matos Antunes, 2010, *Código Civil Anotado*, Vol. II, 4ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, págs. 130 a 144

MORAIS, Rui Duarte, 2005, *A execução fiscal*, Coimbra: Coimbra editora, págs. 195 a 198

MORAIS, Rui Duarte, 2012, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Edições Almedina, págs. 126 a 131

NABAIS, José Casalta, 2009, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Coimbra: Edições Almedina

NETO, Abílio e MARTINS, Herlandes, 1987, *Código Civil Anotado*, 6ª Edição;
PERACCHI, Daniel, 2007, *A Compensação no Direito Civil e Tributário em Portugal e no Brasil*, Coimbra: Edições Almedina, págs. 111 a 199

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, 2011, *Fiscalidade*, 4ª edição, Coimbra: Edições Almedina, págs. 285 a 286

PROENÇA, João Carlos Brandão, 2011, *Lições de cumprimento e não cumprimento das obrigações*, 1ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, págs. 33 a 37

SAMPAIO, Rui, 2008, *Comentário ao Acórdão de 23 de Abril de 2004, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo nº 0133/08 – Da Compensação de créditos tributários* – Boletim da Ordem dos Advogados, nº50, págs. 23 a 26

SERRA, Adriano Vaz, 1952, *A Compensação* – Boletim do Ministério da Justiça, nº31, págs. 13 a 131

SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Vol. I, 6ª edição, Lisboa: Áreas Editora, págs. 722 a 741

VAQUES, Sérgio, 2013, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Edições Almedina, págs. 366 a 373

VARELA, João de Matos Antunes, 2009, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra: Edições Almedina, págs. 195 a 229

Espanholas:

BUJANDA, Fernando Sainz, 1993, *Lecciones de Derecho Financeiro*, 10ª edição, Madrid: Univercidad Complutense, págs. 307 a 308

FLORES, Rosa Galapero, 2005, *La Extinción De La Deuda Tributaria. Regulación En La Nueva Ley General Tributaria*, Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid, nº21, págs. 115 a 120

FUENTES, Gerardo Fernández, 1997, *La Compensación tributaria: antecedentes y estado actual*, Cuadernos de Estudios Empresariales, nº7, págs. 99 a 116

GÓMEZ, Antonio J. Garcia., *La Compensación De Las Deudas Tributarias – Régimen general y cuenta corriente fiscal*, Pamplona: Aranzadi Editora, págs. 199 a 211 e 217 a 222

GONZÁLEZ, Eva Maria Cordero, 2002, *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, 1ª edición, Valladolid: Lex Nova, págs. 250 a 304

ORTEGA, Rafael Calvo, 2012, *Curso de derecho financiero – I. Derecho Tributario. Parte general e Parte especial, II. Derecho Presupuestario*, 16ª edición, Pamplona: Aranzadi Editora, págs. 185 a 188

QUIROGA, Bergonã Rey, et. Al., 2004, *Nueva Ley General Tributaria – Ley 58/2003 de 17 de diciembre*, Barcelona: J.M. Bosch Editora, págs. 200 a 205

ROYO, Fernando Pérez, 2012, *Derecho Financiero y tributario – Parte General*, 12ª edición, Pamplona: Aranzadi Edidora, págs. 161 a 163

REFERÊNCIA ELETRÓNICAS

Portuguesas:

CAMPOS, Diogo Leite de, 2004, *Compensação de créditos fiscais*, Revista da Ordem dos Advogados. In Ordem dos Advogados.

[Referência de 28 de Abril de 2013]

Disponível na Internet em

<<http://www.oa.pt/conteudos/links/listalinks.aspx?idc=31899&idsc=40513&tema=40534>>

VARGAS, Mariana, Fiscalidade. Execução Fiscal. Extinção por Compensação – Anotação ao Processo nº P-9/05 (A2). In Portal do Provedor de Justiça.

[Referência de 10 de Maio de 2013].

Disponível na Internet em <<http://www.provedor-jus.pt/?action=5&idc=68&idi=3520>>

Espanholas:

SOTTILLOS, Luis, *El nuevo sistema de cuenta corriente en matéria tributaria*. In Apuntes Fiscales.

[Referência de 13 de Abril de 2013]

Disponível na Internet em <<http://www.injef.com/revista/apuntes/siscc.htm>>