

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves

**Compensação tributária: análise crítica às limitações previstas no § 3º do art. 74 da Lei
Federal nº 9.430/1996**

Mestrado em Direito

São Paulo

2010

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves

**Compensação tributária: análise crítica às limitações previstas no § 3º do art. 74 da Lei
Federal nº 9.430/1996**

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Prof., Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2010

Banca Examinadora:

Aos meus pais pelo apoio incansável.

As amigas Fernanda, Renata e Thiana pela paciência
e empenho na revisão do texto.

Ao meu querido Beto, por seu amor incondicional,
apoio e compreensão.

Aos meus filhos Bernardo, Mateus e Gabriela pela
paciência e compreensão.

Há coisas que só o amor constrói.

Obrigada Beto, Bernardo, Mateus e Gabriela.

Bradley Alves, Taciana Stanislau Afonso. **Compensação tributária: análise crítica às limitações previstas no § 3º do art. 74 da Lei Federal nº 9.430/1996.** 2010, 110f. Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

Resumo

O objetivo do trabalho consiste na análise do instituto da compensação tributária, enquanto mecanismo de extinção do crédito tributário e do débito do Fisco. A norma de compensação realiza o cálculo relacional, extinguindo a obrigação tributária e a relação de débito do Fisco. O intuito é ao final demonstrar, no âmbito da legislação tributária federal que rege a matéria, as restrições impostas pelo legislador ordinário ao processo administrativo da compensação nas hipóteses de compensação não-declarada. Tais restrições não podem prevalecer porque ferem o princípio do devido processo legal, assegurado constitucionalmente. O direito é abordado como um processo comunicacional que se constitui, se modifica e se extingue por meio da linguagem jurídica própria, qual seja, a linguagem das provas nele admitidas.

Palavras-chave: Compensação tributária, extinção do crédito tributário, compensação não-declarada.

Bradley Alves, Taciana Stanislau Afonso. **Tax offsetting**: critical analyze to the restrictions imposed by the § 3º, of art. 74 of Federal Law nº 9.430/1996. 2010, 110f. Dissertation (Master of Law), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

Abstract

The purpose of this work is to analyze the tax offsetting institute as a mechanism of extinguishment of taxpayer obligation and his credit before tax authorities. Offsetting rule prescribes the calculation relationship, extinguishing, both, the taxpayer obligation and his credit related to the tax authorities. In the end, the purpose is to review Federal taxation law about offsetting, and the legal restrictions imposed by the ordinary law maker to the administrative proceeding of offsetting in the hypothesis of non-declared offsetting. Those restrictions should not prevail because they are against the due process of law, guaranteed by the Federal Constitution. Law is approached, in this work, as a communicational process that constitutes, modifies and extinguishes itself through a unique legal language which is the language of the proofs legally admitted.

Keywords: Tax offsetting, Tax credit's extinction, Non-declared offsetting.

Sumário

Introdução.....	10
I. Considerações iniciais.....	14
I.1. Esclarecimentos iniciais sobre o objeto de especulação.....	14
I.2. Sistema Jurídico.....	15
I.3. Princípio Jurídico.....	16
I.4. Norma jurídica e relação jurídica.....	19
I.5. Normas gerais de direito tributário.....	22
II. O princípio do devido processo legal.....	32
II.1. Breve esboço histórico.....	33
II.2. O devido processo legal nos processos administrativos.....	37
II.3. O devido processo legal como limite objetivo à atuação da Administração Pública nas suas relações com os Administrados.....	46
III. A fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária.....	47
III.1. A incidência e a produção da norma individual e concreta.....	48
III.2. A regra-matriz de incidência tributária.....	51
IV. Algumas considerações sobre a relação jurídica tributária.....	53
IV.1. Relação jurídica e relações jurídicas tributárias.....	54
IV.2. Relação jurídica obrigacional.....	56
IV.2.1. A constituição do crédito tributário.....	57
IV.2.2. Exigibilidade do crédito tributário – termos inicial e final.....	58
IV.3. A relação de débito do Fisco.....	59
V. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	63
VI.1. Suspensão da exigibilidade x lançamento tributário.....	64
VI.2. Breve análise das hipóteses do art. 151 do CTN.....	65
VI. Extinção da obrigação tributária.....	72

VI.1. As causas extintivas do art. 156 do CTN	72
VI.1.1. Pagamento.....	73
VI.1.2. Transação.....	74
VI.1.3. Remissão.....	74
VI.1.4. Prescrição e decadência.....	75
VI.1.5. Conversão de depósito em renda.....	75
VI.1.6 Pagamento antecipado e homologação do lançamento.....	76
VI.1.7. Consignação em pagamento.....	76
VI.1.8. Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado.....	77
VI.1.9. Dação em pagamento em bens imóveis.....	78
VII. A compensação.....	79
VII.1. Noções preliminares.....	79
VII.2. Origem histórica.....	81
VII.3. A compensação no Código Civil Brasileiro.....	82
VII.4. A fenomenologia da compensação tributária.....	84
VII.5. Fundamentação constitucional do direito à compensação tributária e delimitação do âmbito de liberdade do legislador infraconstitucional.....	87
VII.6. A compensação tributária na esfera federal – breve relato histórico.....	92
VII.7. O atual regime da Lei 9.430/96.....	95
VII.7.1. A alteração introduzida pela Lei 10.833/2003.....	100
VII.7.2. As alterações introduzidas pela Lei 11.091/2004.....	102
VII.8. Crítica às restrições previstas no §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996.....	106
VII.9. A necessidade de aplicação irrestrita do princípio do devido processo legal ao processo de compensação tributária e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas hipóteses de compensação não declarada.....	108
VIII. Conclusões.....	111
IX. Relação de referências consultadas.....	119

I. Introdução

A presente dissertação de mestrado tem por objeto o estudo do instituto da compensação tributária, enquanto forma de extinção da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco, especialmente mediante a análise das indevidas restrições impostas pelo legislador infraconstitucional ao instituto da compensação e ao respectivo processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

A partir de uma interpretação sistemática, de confronto entre os diversos sentidos em que o termo é empregado e utilizado no direito positivo (especialmente no direito civil e tributário), e de uma combinação das normas constitucionais com os dispositivos legais que tratam da matéria, buscar-se-á demonstrar a utilíssima finalidade do instituto da compensação, especialmente no âmbito do direito tributário. Isso porque o instituto em apreço, se utilizado em atendimento e de conformidade com os princípios constitucionais vigentes, pode se mostrar um forte instrumento dos contribuintes para extinção de suas obrigações tributárias e concomitante recuperação dos valores indevidamente recolhidos a título de tributos, evitando, assim, a prorrogação indefinida da apropriação pelo Poder Público de recursos alheios, decorrentes de tais pagamentos indevidos.

Pretende-se, a partir do corpo de referenciais teóricos (doutrina, legislação federal e jurisprudência), analisar o instituto da compensação enquanto forma de extinção das relações jurídicas tributárias que constituem a obrigação tributária e a relação de débito do Fisco, e, a partir desse ponto, analisar as restrições impostas pelo legislador infraconstitucional ao regime de compensação de créditos tributários e ao respectivo processo administrativo, que deve garantir ao contribuinte o respeito ao princípio do devido processo legal, garantidor do exercício do contraditório e da ampla defesa.

O tema se revela de suma importância justamente porque, não obstante se trate de uma forma de extinção do crédito tributário, o legislador infraconstitucional, aparentando desconhecer os mais comezinhos primados constitucionais, insiste em editar atos legais e infralegais restringindo o exercício pelos contribuintes do seu direito de compensar créditos fiscais, e, conseqüentemente, o direito ao pronto ressarcimento do indébito tributário (doravante designado débito do Fisco), bem como do seu direito a um processo administrativo que assegure o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes.

Além disso, apesar de estar previsto no Código Tributário Nacional desde 1966, o instituto da compensação tributária obteve maiores progressos apenas com a edição da Lei

Federal nº 8.383/1991, o que certamente justifica o número reduzido de estudos doutrinários mais aprofundados sobre o tema.

Em verdade, não obstante atualmente existam diversos artigos e rápidas incursões em cursos de direito tributário sobre o instituto da compensação tributária, a análise existente é insuficiente para demonstrar a complexidade do instituto, sobretudo se considerada a legislação federal que atualmente rege a matéria (Lei nº 9.430/1996).

A maior parte da doutrina considera que a eficácia da compensação, enquanto forma de extinção da obrigação tributária, passou a ser efetiva apenas com a edição da Lei federal nº 8.383/1991, permanecendo antes desse período uma lacuna legislativa que impedia a utilização do instituto pelos contribuintes.

Demonstrar-se-á, contudo, que o instituto da compensação, enquanto forma de extinção da obrigação tributária, encontra fundamento de validade no texto constitucional, no Código Civil, e no Código Tributário Nacional, não podendo a sua utilização ser amesquinhada por atos legais e infralegais.

No que tange às restrições impostas na legislação federal ao processo administrativo que rege o instituto, especialmente nas hipóteses legais da designada “compensação não declarada”, a doutrina diverge quanto à possibilidade (ou não) da legislação ordinária impor tais restrições.

Da mesma forma, também não há unanimidade no que concerne ao tratamento a ser dado ao crédito tributário nas hipóteses de compensação não declarada. De um lado, parte da doutrina entende que, com a retirada do sistema da norma individual e concreta que verte em linguagem a formalização do crédito tributário, é necessária a expedição de nova norma por parte do Fisco (por meio de lançamento) para cobrança da dívida do contribuinte mediante execução fiscal. Como representantes dessa corrente, vale citar Maria Rita Ferragut e Karen Jureidini Dias¹.

A corrente oposta admite que a decisão que considera não declarada a compensação atinge apenas a norma que formaliza a compensação propriamente dita, mantendo incólume a norma que constitui o crédito tributário, que permaneceria válida no sistema e apta a embasar a inscrição do débito em dívida ativa para posterior execução fiscal. Essa é a posição de Luiz

¹ FERRAGUT, Maria Rita, *Compensação não declarada e lançamento de ofício*, In In DIAS, Karen Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*; São Paulo, MP Editora, 2007, p. 175-192; e DIAS, Karen Jureidini, *Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação*, In DIAS, Karen Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 29-58.

Roberto Domingo².

Assim, o com presente trabalho busca-se trazer à discussão os diversos pontos de vista em matéria de compensação tributária no âmbito da legislação federal, propondo uma construção teórica a partir de premissas determinadas, para, ao final, expor o raciocínio proposto.

O trabalho pretende, portanto, estudar a causalidade jurídica que compreende a compensação tributária, até atingir a finalidade prevista no art. 156, II do CTN, qual seja, extinguir a obrigação tributária e, ao mesmo tempo, a relação de débito do Fisco. Dessa forma, buscar-se-á analisar a compensação tributária e seus requisitos, partindo das normas que constituem o crédito tributário e a relação de débito do Fisco, bem como a norma jurídica da compensação, em cujo conseqüente se prescreve a relação jurídica da compensação, o procedimento da compensação e o fato jurídico da compensação, enquanto fenômenos distintos que são.

O estudo proposto pressupõe a divisão do direito em sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito. O sistema do direito positivo, vertido em linguagem eminentemente prescritiva, é identificado como o plexo de normas válidas em determinadas coordenadas de tempo e espaço. O sistema da Ciência do Direito, por sua vez, vertido que é em linguagem eminentemente descritiva, configura-se como metalinguagem que descreve o seu objeto, qual seja, o direito positivo.

O primeiro corte metodológico do presente trabalho é o estudo do direito positivo brasileiro. Nessa seara, outra demarcação é a análise das normas de direito tributário e dos princípios constitucionais diretamente ou indiretamente ligados ao cumprimento dessas normas. No ramo do direito tributário³, a ênfase recairá sobre as regras que tratam da compensação como forma de extinção da obrigação tributária⁴, partindo do CTN para as normas federais que regulam a matéria, especialmente a Lei 9.430/1996.

Para análise de tais normas, será feita a análise lingüística do direito positivo, na linha da teoria de Paulo de Barros Carvalho, cuja premissa é a colocação da linguagem como elemento essencial à constituição do direito.

Assim, o desenvolvimento do presente trabalho pode ser dividido em quatro partes fixadas em razão do objeto de estudo. Na primeira, importante para a fixação das premissas

² DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 113-146.

³ Apesar do direito tributário ser o objeto central do trabalho, haverá incursões no direito constitucional e administrativo, o que imprime o caráter interdisciplinar da abordagem proposta.

⁴ Na forma prescrita no art. 156, II do CTN.

metodológicas, a abordagem recai sobre assuntos da Teoria Geral do Direito, abrangendo a análise de institutos como sistema e princípios jurídicos, fontes do direito, norma jurídica e normas gerais de direito tributário.

No segundo capítulo a análise se volta para o princípio do devido processo legal, iniciando-se por um breve relato histórico até chegar a sua aplicação irrestrita ao processo administrativo tributário, ocasião em que é tomado como limite objetivo à atuação da Administração Pública nas suas relações com os administrados.

A terceira parte demarca, principalmente, as premissas para se analisar o fenômeno da compensação tributária, enquanto forma de extinção da obrigação tributária. Com isso, no terceiro capítulo o estudo abrangerá a análise da fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária, ocasião em que será analisada a regra matriz de incidência tributária e seus critérios. Os capítulos quarto, quinto e sexto podem ser incluídos também nessa etapa, por versarem, respectivamente, sobre relação jurídica tributária, crédito tributário e débito fisco, suspensão da exigibilidade do crédito tributário e extinção da obrigação tributária, traçando as peculiaridades inerentes a cada eixo de positivação.

Delimitadas as premissas essenciais para o estudo específico da compensação e do processo administrativo que deve reger a sua sistemática, a última parte do trabalho alberga o processo de formalização dessa modalidade de extinção da obrigação tributária. Assim, o capítulo sétimo contempla uma abordagem sobre as noções básicas do signo compensação, seguida de uma breve análise histórica do instituto e da sua análise conforme a disciplina do Código Civil e do Código Tributário Nacional, fazendo, por fim, um levantamento sobre a legislação federal ordinária vigente, sem deixar de registrar as críticas aos limites impostos pelo legislador infraconstitucional, as quais partirão, sobretudo, do desrespeito ao cânone do devido processo legal.

Tudo é certo, no intuito de contribuir para o estudo do tema, sem pretensão alguma de esgotá-lo.

I. Considerações iniciais

I.1. Esclarecimentos iniciais sobre o objeto de especulação

Neste trabalho, objetiva-se analisar cientificamente, no que concerne à compensação de créditos tributários, a irrestrita aplicação do princípio do devido processo legal, que assegura ao contribuinte o direito de defesa no âmbito do processo administrativo de compensação, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes.

Ocorre que, antes de adentrar nas questões que envolvem o tema propriamente dito, é imprescindível delimitar com precisão o sistema de referência adotado, base das premissas que norteiam o desenvolvimento do trabalho e das conclusões seguramente obtidas a partir delas.

Para incidência da norma de compensação, que realiza o cálculo relacional que resulta na extinção das relações jurídicas que instituem a obrigação tributária e o débito do Fisco, é visível a necessidade de existência prévia de duas relações jurídicas: a que determina o crédito tributário e a que determina a relação de débito do Fisco.

A obrigação tributária decorre da ponência no sistema do direito positivo da norma individual e concreta que verte em linguagem competente para o direito o evento descrito abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência. Esta, por sua vez, descreve em seu antecedente os elementos do fato jurídico tributário e prescreve no conseqüente os critérios da relação jurídica tributária, formada entre o sujeito ativo e passivo, para pagamento da obrigação tributária.

Já a relação de débito do Fisco surge com expedição da norma individual e concreta que descreve no seu antecedente o fato jurídico que deu origem ao pagamento indevido e no seu conseqüente prescreve a relação jurídica cujo objeto é o pagamento ao contribuinte (sujeito ativo e credor dessa relação) pelo Fisco (que compõe o pólo passivo, ocupando, portanto, a posição de devedor) da quantia indevidamente paga aos cofres públicos.

Como forma de extinção da obrigação tributária, e, logo, da relação jurídica tributária, a compensação surge com a expedição da norma individual e concreta que prevê no seu conseqüente a extinção das duas relações citadas, a obrigação tributária e a que estipula o débito do Fisco. O foco do presente trabalho consiste exatamente na análise do caminho a ser perseguido na produção da norma individual e concreta de compensação, para se abordar as restrições impostas pelo legislador infraconstitucional ao instituto em apreço.

O estudo se restringe, contudo, a análise da compensação tributária no âmbito federal, regida, atualmente, principalmente, pela Lei 9.430/96, e suas alterações. Trata-se, portanto, de um corte metodológico.

Nesse sentido, em se tratando de pesquisa que aborda o direito irrestrito à aplicação do devido processo legal no âmbito do processo administrativo de compensação de créditos tributários, faz-se mister o exame, ainda que superficial, das noções de sistema e de princípios jurídicos, de fontes do direito, bem assim, da norma jurídica e sua estrutura lógica, e das normas gerais de direito tributário. Na seqüência, a abordagem recairá sobre o princípio do devido processo legal, para ingressar em temas do direito tributário, como a fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária, a relação jurídica tributária, o crédito tributário e o débito do fisco, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção da obrigação tributária, para, enfim, alcançar a norma de compensação.

Essa análise inicial se perfaz de suma relevância, na medida em que possibilita, a partir do sistema de referência adotado, a designação do princípio do devido processo legal como um limite-objetivo, que assegura ao contribuinte no processo administrativo de compensação exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes.

I.2. Sistema jurídico

A expressão “sistema jurídico” carrega consigo uma grande carga de ambigüidade, podendo significar, dependendo do contexto em que estiver inserido, ora o sistema do direito positivo, ora o sistema da Ciência do Direito.

O direito positivo, enquanto conjunto de enunciados prescritivos, voltado para a região material das condutas intersubjetivas, há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos seus utentes, circunstância essa que lhe garante, desde logo, a condição de sistema.

Sob o ponto de vista formal-jurídico, adverte Lourival Vilanova, que cada Estado é um sistema, independente um do outro e uno.⁵

As normas jurídicas, dispostas que estão numa estrutura hierarquizada, regidas pela fundamentação ou derivação, relacionadas de várias formas, consoante um princípio unificador, formam o sistema jurídico do direito positivo, que surge no mundo como um

⁵ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 163.

produto humano, para disciplinar a conduta social, especificamente o campo material da conduta, nas suas relações intersubjetivas.⁶

Nesse sistema, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. E todas as normas do sistema convergem para a norma fundamental, que dá fundamento de validade à constituição positiva.⁷

A existência de uma norma fundamental imprime caráter de unidade ao sistema, e a multiplicidade de normas, como unidades da mesma índole, lhe confere timbre de homogeneidade, o que nos permite afirmar que o sistema do direito posto é unitário e homogêneo. Essa homogeneidade, vale repisar, se dá apenas sob o aspecto sintático, considerando a existência da norma hipotética fundamental, posto que o aspecto semântico leva o utente ao espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, muitas vezes vagos, imprecisos e com vários significados.⁸

Com a norma hipotética fundamental – que dá legitimidade à Constituição - se inicia o processo derivativo e nela se esgota o processo de fundamentação.⁹

A Ciência do Direito, enquanto metalinguagem, também se apresenta como sistema, sendo que vertido em linguagem que pretende ser eminentemente científica e descritiva do seu objeto – o direito positivo, fenômeno lingüístico, formado por um plexo de enunciados prescritivos.

Sob essa ótica, a Ciência do Direito estuda o sistema do direito positivo, tendo-o como uma pirâmide que tem no ápice a norma hipotética fundamental, que dá legitimidade à Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática. As demais normas do sistema distribuem-se em diversos escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude.

No presente estudo, a menção ao termo sistema jurídico fará sempre alusão ao sistema do direito positivo.

I.3. Princípios jurídicos

A Constituição Federal, encimando a pirâmide jurídica e dando fundamento de validade a todo o sistema do direito positivo, consagra as normas jurídicas de mais alto grau dentro desse sistema, sendo que, em seu bojo, existem normas mais e menos importantes, já

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, São Paulo, Noeses, 2008, p. 214.

⁷ *Ibidem*, p. 214

⁸ *Ibidem*, p. 212

⁹ *Ibidem*, p. 215

que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras, verdadeiros princípios, que são, no dizer de Roque Antonio Carrazza, “as *diretrizes*, isto é, os *nortes*, do ordenamento jurídico”.¹⁰

Princípio é, em qualquer sistema, o seu começo, seu alicerce, seu ponto de partida, que ocupa sempre a figura de um patamar privilegiado, que possibilita com mais facilidade a compreensão de algo. Daí porque dizer-se que é a também a *pedra angular* de qualquer sistema.¹¹

As normas jurídicas carregam consigo sempre uma carga de valor, havendo variações de intensidade desse componente axiológico de uma norma para outra, de forma que existem preceitos normativos fortemente carregados de valor.

Essas regras que possuem intensa carga axiológica e que, por isso mesmo, acabam exercendo influência sobre praticamente todo o ordenamento, como vetor de compreensão de múltiplos segmentos, são denominadas de princípios¹².

Ocorre que o vocábulo “princípio” apresenta outras acepções semânticas, aparecendo ora como a pré-falada norma jurídica de posição privilegiada que apresenta expressiva carga axiológica, ora como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos, ora como os próprios valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, considerados independentes das estruturas normativas e, finalmente, como o limite objetivo em si estipulado em regra de superior hierarquia, tomado, contudo, sem levar em conta a estrutura da norma.¹³

Alguns traços assinalam a presença de “valores”, permitindo a identificação em contraste com os “limites objetivos”, são eles: a) a *bipolaridade*, apenas possível nos objetos ideais, de sorte que ali onde houver um valor haverá sempre um desvalor, havendo mútua implicação dos valores positivos e negativos, daí a b) *implicação* recíproca. Ademais, o valor importa sempre numa tomada de posição do ser humano perante alguma coisa que está referido, daí a c) *referibilidade*. Além disso, apontando as estimativas para uma determinada direção, denunciam também a d) *preferibilidade*. Os valores não são passíveis de medição, daí serem e) *incomensuráveis*, não obstante apresentem forte tendência à f) *gradação hierárquica*. Referindo-se sempre a objetos da experiência, buscam assumir neles g) *objetividade*. A evolução do processo histórico-social que os valores vão sendo construídos lhes dá o timbre de h) *historicidade*. E, por fim, exibindo a cada instante que os valores sempre excedem os bens em que se objetivam, não conseguindo objeto algum aprisionar o

¹⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2008, p. 36

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 37.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 159.

¹³ *Ibidem*, pp. 159.

valor, evitando sua expansão para os múltiplos setores da vida social, temos a i) *inexauribilidade* dos valores¹⁴.

O saber se uma norma é ou não um princípio, este utilizado na sua acepção de norma privilegiada portadora de expressiva carga valorativa, é uma decisão eminentemente subjetiva, de cunho ideológico dos sujeitos cognoscentes.

No que tange aos “limites objetivos”, que são postos na ordem jurídica para atingir certas metas e fins, sua identificação, bem como sua comprovação, é tarefa bem mais simples do que a identificação dos valores, eis que na aplicação prática do direito eles já se sobressaem, sendo de fácil comprovação em linguagem competente do direito – linguagem das provas admitidas em direito.

Os “limites-objetivos em si não são valores, mas se voltam para realização de valores, na medida em que visam a atingir certos fins e metas, estes sim portadores de carga valorativa.

Roque Antonio Carrazza, com a lucidez que lhe é peculiar, afirma que, em qualquer Ciência, princípio será sempre o alicerce, o ponto de partida, a pedra de fecho do sistema, será sempre a norma que, aparecendo implícita ou explicitamente, pela sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência dentro do sistema e, por essa razão, vincula o entendimento e a aplicação dos enunciados prescritivos que com ele se conectam.¹⁵

Finalmente, Celso Antônio Bandeira de Mello define princípio como:

o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome de sistema jurídico positivo.¹⁶

Adverte ainda o citado e renomado autor que:

violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.¹⁷

Portanto, em qualquer de suas acepções, seja como norma propriamente dita, seja como valor ou mesmo como limite-objetivo, os princípios aparecerão sempre como linhas

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, pp. 159-160.

¹⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 39.

¹⁶ *Curso de direito administrativo*, 21ª ed., São Paulo, Malheiros, 2006, p. 912-913.

diretivas que norteiam a compreensão dos setores normativos, imprimindo-lhes o caráter de unidade relativa, de forma que sua inobservância, por significar subversão dos valores fundamentais de um sistema, representará sempre transgressão contra todo o sistema.

I.4. Norma jurídica e relação jurídica

A norma jurídica, por sua vez, é a significação construída pelo exegeta a partir dos estímulos que a leitura dos enunciados prescritivos constantes dos textos do direito positivo provocam em seu espírito¹⁸.

Não são juízos simplesmente encontrados ou extraídos dos textos do direito positivo, mas significações que, veiculando mensagens deônticas portadoras de sentido completo, são construídas a partir de enunciados lingüísticos contidos nos diversos atos normativos (legais e infralegais)¹⁹.

A norma jurídica apresenta-se estruturada com a forma lógica dos juízos condicionais, possuindo uma proposição-antecedente (hipótese), descritora de uma possível situação fática do mundo fenomênico ou de uma situação juridicamente identificada, associada por um dever-ser neutro (não modalizado) a uma proposição-tese (conseqüente), de cunho relacional, que liga sujeitos de direito em torno de uma conduta modalizada por um dos três operadores deônticos do dever-ser: obrigado, permitido ou proibido.

Costuma-se classificar as normas jurídicas em gerais ou individuais, conforme sejam os seus destinatários, respectivamente, um conjunto de sujeitos indeterminados ou um determinado indivíduo ou grupo identificado de pessoas, e em concretas ou abstratas, em razão do modo como o fato aparece descrito na sua proposição-hipótese.

Será abstrata a norma que trazer em seu antecedente a previsão hipotética de um evento de possível ocorrência no mundo social (determinável por um conjunto de notas) e será concreta a norma que trazer em seu antecedente a descrição de um fato delimitado em coordenadas de espaço e de tempo, valendo destacar que essa abstração ou concretude também aparece no conseqüente da norma, que fará menção a sujeitos devidamente individualizados, se for concreta, ou alusão genérica aos sujeitos do vínculo, caso em que será abstrata²⁰.

¹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, p. 913.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 8.

¹⁹ *Ibidem*, p. 18-19.

²⁰ *Ibidem*, p. 33.

Interessa, particularmente, ao presente estudo, dentre as normas gerais e abstratas, a análise da regra-matriz de incidência tributária, da norma geral e abstrata que estipula o débito do Fisco e da norma geral e abstrata que prevê em seu antecedente a existência das relações jurídicas que delimitam o crédito tributário e o débito do Fisco e no seu conseqüente a relação jurídica que determina a realização da compensação, e, dentre as normas individuais e concretas, daquelas que têm o condão de verter em linguagem competente o fato jurídico tributário²¹ e o débito do Fisco, e da norma que prevê em seu conseqüente a realização da compensação como forma extintiva da obrigação e do crédito tributário.

As normas gerais e abstratas anunciam, em seu antecedente, eventos de possível ocorrência no mundo social e são voltadas para um grupo indeterminado de sujeitos, ao passo que as normas individuais e concretas registram, em seu antecedente, um fato delimitado em coordenadas de espaço e de tempo, implicando uma relação jurídica entre sujeitos individualizados.

A norma jurídica, em sua completude, tem estrutura dual, ou seja, é formada por duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. A primária prescreve relações deônticas como conseqüência da realização do fato jurídico (previsto hipoteticamente no antecedente da norma geral e abstrata), enquanto a secundária preceitua conseqüência sancionadora, para o caso de não-cumprimento da conduta juridicamente devida, estatuída na norma primária. Não existem relações de ordem temporal ou causal entre as proposições normativas primária e secundária, sendo o relacionamento entre elas de ordem lógico-formal²².

A norma secundária confere coercitividade à norma jurídica, na medida em que possibilita ao sujeito ativo provocar o Poder Judiciário para fazer valer o seu direito, em virtude do descumprimento pelo sujeito passivo da conduta prescrita no conseqüente da norma primária.

Retornando à estrutura lógica da norma jurídica, o vínculo jurídico previsto no conseqüente da norma geral e abstrata instaura-se, automática e infalivelmente, com a concretização do fato, ou seja, com a versão em linguagem competente para o direito do evento descrito hipoteticamente na hipótese da norma geral e abstrata. A partir daí surge a

²¹ Para Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.*, p.89), “fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem que nos servimos no dia a dia. Antes, são enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.”

²² VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 114-115 e 118.

relação jurídica (vínculo entre sujeitos de direito), conferindo ao sujeito ativo direitos subjetivos e ao sujeito passivo os correlatos deveres jurídicos.

Paulo de Barros Carvalho, ao definir relação jurídica segundo a Teoria Geral do Direito, assim preceitua: “Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”²³

Dentre as relações jurídicas tributárias, existem as de cunho patrimonial e as que veiculam a prescrição de deveres meramente instrumentais. Adotando a terminologia de Paulo de Barros Carvalho, as primeiras são denominadas de obrigação tributária (sentido estrito), enquanto as últimas são taxadas de deveres formais ou instrumentais²⁴, muito embora apareçam freqüentemente designadas com a imprecisa denominação de “obrigações acessórias”.

Interessa, para o presente estudo, a análise da regra-matriz de incidência tributária e da relação jurídica tributária de cunho patrimonial que se formaliza com a expedição da norma individual e concreta, dando conta da subsunção do fato à classe de eventos descritos hipoteticamente no antecedente da norma geral e abstrata²⁵. Além disso, será objeto de análise o eixo de positivação que culmina com a expedição da norma individual e concreta que verte em linguagem competente o débito do Fisco, bem como aquele que culmina com a expedição da norma que formaliza o cálculo relacional em razão da compensação tributária.

A incidência não chega a se operar pela simples expedição da regra-matriz de incidência tributária, visto não ter ela, enquanto norma geral e abstrata, a virtude de regular, de *per se*, a conduta humana. Reivindica a expedição da norma individual e concreta que registre a subsunção do fato à norma, e, assim, discipline positivamente a conduta social.

No preciso instante em que os eventos da realidade social, previstos hipoteticamente nos enunciados conotativos da regra-matriz de incidência, forem constituídos em linguagem jurídica própria, pela expedição do enunciado denotativo da norma individual e concreta correspondente, dar-se-á a formalização da relação jurídica tributária, posta pelo conseqüente dessa norma individual e concreta.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 315-316.

²⁴ *Ibidem*, p. 319-320.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 82-83.

Mesmo porque, como adverte Eurico Marcos Diniz de Santi, “O Estado de Direito realiza-se em atos de aplicação da lei. Sem ato de aplicação a lei é de papel, só simbólica. É a aplicação que dá vida à lei, outorgando-lhe relevância e sentido.”²⁶

I.5. Normas gerais de direito tributário

O tema das normas gerais de direito tributário é assunto polêmico no âmbito doutrinário. Nesse sentido, é imprescindível analisar suas peculiaridades e divergências, com escopo de fixar as principais premissas que norteiam o presente estudo.

Em um breve esboço histórico, vale lembrar que no Brasil a formulação das normas gerais de direito tributário antecedeu a vigência da Constituição de 1946, a exemplo dos Decretos n.ºs. 915, de 01.12.1938 e 1.061, de 20.01.1939, ambos da União. Na realidade, apesar de não existir norma constitucional expressa, conferindo à União atribuição para expedir normas gerais de direito tributário, já naquela época ela procurava dar solução prática ao problema das operações interestaduais de circulação de bens, para efeito de incidência do então IVC, buscando dirimir, assim, conflitos surgidos no exercício simultâneo da competência tributária estadual.²⁷

Entretanto, apenas com o advento da Constituição aludida a problemática das normas gerais sofreu formulação constitucional expressa. Sobre o tema, leciona José Souto Maior Borges:

(...) Todos conhecem a gênese do dispositivo. Surgiu de emenda apresentada pelo constituinte Aliomar Baleeiro, que propunha que fosse incluída na competência legislativa da União legislar sobre Direito Financeiro. Evidentemente, colocava-se o problema de compatibilizar essa competência indiscriminada com as autonomias dos governos locais em matéria tributária e afinal, prevaleceu um dispositivo em que se determinava que a competência da União era restrita às normas gerais de Direito Financeiro. Não era uma competência ampla, porque isso seria incompatível com a sistemática da Constituição de 1946, mas já se admitia que, nessa matéria, a União poderia expedir normas com o caráter de normas gerais de direito tributário.²⁸

²⁶ Prescrição do direito do Fisco, suspensão da exigibilidade e segurança jurídica, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 127, São Paulo, Dialética, abr. 2006, p.109.

²⁷ No primeiro decreto, “sob pretexto de definir o local das operações de circulação interestadual de mercadorias, para efeito da tributação pelo IVC, mediante ficção aplicável às hipóteses de transferência interestadual de mercadorias, conceituava como local de operação o local onde a mercadoria era produzida e transferida, para estabelecimento do mesmo titular.” BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, (notas taquigráficas de aula e debates no III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado no 2º semestre de 1972, na Universidade Católica de São Paulo – aula do dia 23.9.1972), In *Revista de direito público*, n. 31, set-out/1974, São Paulo, RT, p. 252.

²⁸ *Ibidem*, p.252

Ademais, adverte o citado autor que na formulação da Constituição de 1946 a competência para edição de normas gerais era muito ampla, já que competia à União “legislar sobre normas gerais de direito financeiro”, envolvendo a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, que não passava de ramo do direito financeiro. Registre-se que já nessa época, se discutia, por exemplo, quais seriam as matérias que poderiam ser objeto do exercício de competência da União para editar normas gerais: a prescrição de créditos da Fazenda Pública, com eficácia para os governos estaduais e municipais, e o problema da conceituação, em normas gerais, de hipóteses de incidência de tributos de competência estadual ou municipal.²⁹

Posteriormente, a configuração prevista na Constituição de 1946 foi substancialmente alterada com a Constituição de 1967, que dispensou tratamento diferenciado ao direito financeiro e ao direito tributário, tendo estabelecido a necessidade de lei complementar para tratar das chamadas normas gerais de direito tributário.

A Constituição aludida dispôs no §1º do art. 18 que: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho³⁰, o dispositivo aludido fomentou duas vertentes interpretativas no âmbito doutrinário: (i) a primeira, que culminou na chamada teoria tricotômica, e era adstrita a um processo hermenêutico de cunho literal, entendia que o §1º do art. 18 manifestava três funções, quais sejam: 1) emitir normas gerais de direito tributário; 2) dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e 3) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (ii) a segunda formou a chamada teoria dicotômica que, baseada numa interpretação sistemática, invocava a primazia da Federação e a autonomia dos Municípios, entendendo que a lei complementar do art. 18, §1º possuía como única finalidade veicular normas gerais de direito tributário. Essas, por sua vez, teriam as funções de dispor sobre conflitos de competência entre as unidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo ele mesmo afiliado a segunda corrente. Consoante o autor:

As conseqüências teóricas e práticas resultantes dessa interpretação seriam as seguintes: 1.ª) À lei complementar, enunciada no art. 18, §1.º, da Constituição Federal de 1967, caberia a única função de ser veículo introdutório das *normas gerais de direito tributário*. 2.ª) Estas, por sua vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor

²⁹ BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, In *Revista de direito público*, n. 31, p. 255.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 219-220.

sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 3.^a) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganharia conteúdo jurídico definido. 4.^a) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios e, por extensão, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno. 5.^a) Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.³¹

Para Souto Maior Borges “A edição de normas gerais tem que considerar o problema da compatibilização desse tipo de normas com a autonomia dos governos locais em matéria tributária.³²

Em debate proferido no III Curso de Especialização de Direito Tributário, realizado no 2º semestre de 1972, na Universidade Católica de São Paulo, presidido pelo saudoso professor Geraldo Ataliba, após várias abordagens, à primeira pergunta assim formulada: “Quantas e quais são as finalidades das normas gerais do Direito Tributário? Definir normas gerais de Direito Tributário.”, foi dada a seguinte resposta: “As finalidades das normas gerais do Direito Tributário são: regular limitações, traçar preceitos para evitar conflitos, e preencher lacunas do texto constitucional, insuscetíveis de preenchimento por iniciativa das próprias pessoas interessadas. Normas gerais de Direito Tributário são leis complementares editadas com essas finalidades”.³³

Na Constituição de 1988, a matéria referente às normas gerais de direito tributário está veiculada no art. 146, nesses termos:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

³¹ *Curso de direito tributário*, p.223-224.

³² Normas gerais de direito tributário, In *Revista de direito público*, n. 31, p. 255.

³³ BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, (notas taquigráficas de aula e debates no III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado no 2º semestre de 1972, na Universidade Católica de São Paulo – aula do dia 23.9.1972), In *Revista de direito público*, n. 31, p. 261 e 271.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Da leitura do texto citado, verifica-se, de logo, que o legislador constitucional quis privilegiar a corrente tricotômica, ao dispor que praticamente toda a matéria de legislação tributária está contida no âmbito de competência das normas gerais de direito tributário.

Observa-se, portanto, que em uma primeira interpretação literal do art 146 da Carta Magna, a lei complementar ali referida - direcionada aos três incisos -, é de caráter nacional, e não simplesmente federal, e possui hierarquia superior às leis ordinárias sendo eficazes em todo o território do País.

Outra interpretação decorre da chamada interpretação sistemática e permite concluir que cabe à lei complementar dispor apenas sobre as hipóteses dos incisos I e II do referido dispositivo, considerando-se que o inciso III (referente às normas gerais) estaria condicionado à aplicação dos dois primeiros incisos. É a chamada corrente dicotômica.

Essa duplicidade de interpretações que, vale dizer, já era ventilada na Constituição de 1967 conforme visto alhures (teoria dicotômica *versus* teoria tricotômica), é palco de diversos debates doutrinários, ensejando ademais, conforme adverte Eurico Marcos Diniz de Santi, “uma dupla possibilidade no exercício da competência tributária para legislar sobre decadência e prescrição”³⁴.

Sobre tal temática, imprescindível voltar no tempo para fazer alusão ao parecer de Aliomar Baleeiro, justificando a emenda n. 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro e ainda ao parecer dado pelo mesmo autor ao projeto de Código Tributário Nacional, denominado Projeto Rubens Gomes de Souza – Osvaldo Aranha.

Na Justificação da emenda n. 938, Aliomar Baleeiro afirma que as normas gerais de direito financeiro buscavam disciplinar de maneira uniforme em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, com escopo de evitar um caos resultante de disposições diversas. Nas palavras do renomado e saudoso autor:

Claro que a emenda não tem o mais mínimo propósito de consagrar determinada orientação acadêmica: visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para z

³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Curso de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo, Saraiva, 2008, p. 325.

Raríssimas pessoas conhecem o direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes, em sua orientação geral.³⁵

Por sua vez, no parecer dado ao projeto de Código Tributário Nacional, sustenta Aliomar Baleeiro:

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica de imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.

Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo de competência de outras pessoas de direito público, apossando-se sem partilha de tributos da competência concorrente (artigo 21 da Constituição de 1946) e operando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhe são vedados, quando não ultrapassando limitações rígidas do texto supremo.

No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados. Corrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor na Constituinte de 1946, quando esta, após algumas hesitações iniciais, aprovou a Emenda n° 938 de que resultou o art 5°, XV, b, da nova Carta Magna (...) ³⁶.

Numa época em que o contribuinte era disputado por três competências fiscais distintas, Aliomar Baleeiro falou em regras gerais para tratar de normas aplicáveis às três esferas de governo (federal, estadual e municipal), de tal forma que as normas gerais de direito financeiro representavam o conjunto de preceitos que regiam a atividade impositiva da União, Estados, Município e Distrito Federal em matéria tributária.³⁷

Em arremate sobre o referido parecer, assevera Eurico de Santi:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão *normas gerais em matéria de legislação tributária*, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.³⁸ (grifos não constantes do original)

Para concluir adiante:

³⁵ *Uma introdução à ciência das finanças*, 14ed, Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 192.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 11-12.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 86.

³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Op. cit., p. 86.

De fato, nenhuma legislação nacional pode restringir seus destinatários a qualquer desses entes. Qualquer lei nacional que fosse discriminatória, favorável ou desfavoravelmente, a qualquer uma das pessoas políticas estaria em desconformidade com a Constituição Federal.³⁹

De mais a mais, ainda consoante os ensinamentos doutrinários de Aliomar Baleeiro, em um Estado do tipo federal, “a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica.” Há, portanto, segundo o autor, a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica nacional, “que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário”.⁴⁰

Importa esclarecer a diferença entre lei nacional e lei apenas federal. A primeira é lei da ordem global, do Estado nacional, e não da ordem parcial central, União. Afirma Souto Maior Borges que “As normas gerais de Direito Tributário, nesse sentido, são leis de ordem nacional. Formalmente, o veículo apropriado para edição dessas normas gerais de Direito Tributário é a lei complementar”.⁴¹

As leis complementares são figuras existentes no ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos, em virtude da matéria (competência), bem como do seu processo de formação (*quórum* qualificado de maioria absoluta nos termos do art. 69, da CF/88)

Ao tratar do tema das normas gerais de direito tributário Sacha Camon Navarro Coêlho ao se reportar aos arts. 24 e seus parágrafos, art. 146 e art 146-A, traz as seguintes conclusões:

- A) A edição das normas gerais de Direito Tributário é veiculada pela União, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares (lei nacional) que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios, salvo sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna (§3º) até e enquanto não sobrevinha a solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, ‘*paralisa*’ as legislações locais, no que forem contrárias ou incongruentes (§4º);
- B) A lei com estado de complementar sobre normas gerais de Direito Tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição de 1988, a teor do art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (*lex legum habemus*);
- C) A lei complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do ‘*sistema tributário*’ fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário.⁴²

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 89.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar, Op. cit., p. 43

⁴¹ Normas gerais de direito tributário, In *Revista de direito público*, n. 31, p. 255.

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p.116.

Em arremate o autor supracitado dispõe ainda que:

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos ‘*legisladores das três ordens de governo da Federação*’, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.⁴³

Com efeito, o teor do art. 146 da Carta Maior e os seus três incisos, almeja a uniformização da legislação, evitando conflitos interpretativos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, garantindo, por conseguinte, isonomia entre as pessoas políticas.

Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi conclui o tema afirmando que:

As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal.⁴⁴

Mais uma vez elucidativa a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho que sobre o tema conclui:

A vantagem está na unificação do sistema tributário nacional, epifenômeno da centralização legislativa. De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. A preeminência da norma geral de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do CTN (veiculado por lei complementar).⁴⁵

Assim, em que pese o entendimento doutrinário em sentido contrário, na presente investigação é adotado o entendimento de que não é possível conceber uma linha interpretativa que condiciona à aplicação do inciso III do art. 146 da CF às hipóteses previstas nos incisos antecedentes, no sentido de que as leis complementares servem para veicular unicamente normas gerais de direito tributário, as quais exerceriam duas funções: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, no presente trabalho o termo “normas gerais” a que faz alusão o inciso III do artigo ora discutido, visa à igualdade de tratamento pelo legislador complementar quanto às matérias relacionadas nas alíneas do referido inciso, corroborando, portanto, com o

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p.117.

⁴⁴ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 87.

primado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E mais, as normas gerais de direito tributário são importantes para a própria padronização e segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional, sempre sujeito aos personalismos e individualismos que caracterizam a realidade cultural brasileira.⁴⁵

Dessa forma, as materialidades previstas em lei complementar que estabelecem normas gerais, devem ser aplicadas como lei nacional dirigida indistintamente aos entes políticos, em abono ao princípio federativo e ainda aos demais limites impostos pela Constituição Federal.

Se, de um lado é possível afirmar que dos dispositivos expressos e princípios resulta o pacto federativo, de outro não se pode negar a expressa competência constitucional para, mediante lei complementar, disciplinar as matérias atinentes à normas gerais de direito tributário.

Trata-se, na realidade, de competência para dispor sobre os contornos gerais da obrigação tributária, lançamento, extinção do crédito tributário, não podendo, com isso, a legislação nacional, dirigida indistintamente a todas as esferas de governo, disciplinar o detalhe de cada tributo. Esse sim é privativo de cada ente federativo, e sua manutenção na competência legislativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, afirma o próprio pacto federativo e a autonomia dos Municípios.

Valiosas para conclusão do presente tópico são mais uma vez as palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, que, não obstante se refiram à decadência e prescrição, se aplicam perfeitamente às matérias gerais veiculadas pelas normas gerais de direito tributário:

Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo *gerais* da expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária” designa apenas diretrizes genéricas, deixando de lado o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político. O prazo da decadência e da prescrição é o fato jurídico abstrato que conforma a hipótese dessas regras. Se a consequência do fluxo desses prazos fosse mesmo regulada por lei complementar, enquanto o pressuposto dessa consequência seria regulado por lei ordinária, haveria uma inaceitável cisão na estrutura dessas normas jurídicas.

Determinar que “cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” sobre “decadência e prescrição”, significa outorgar à lei complementar a possibilidade de esboçar a hipótese e o conseqüente das regras da decadência e da prescrição. Equivaleria a aceitar que, na instituição de empréstimo compulsório *ex vi* do Art. 148 da CF/88, o conseqüente tributário fosse definido por lei complementar e a hipótese tributária por lei ordinária.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 121-122.

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 87-88.

Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da *decadência e prescrição do direito do Fisco* e da *decadência e prescrição do direito do contribuinte* aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.⁴⁷

Dessa forma, desde que não faça as vezes do legislador ordinário, quanto ao seu papel de detentor da competência tributária, as normas gerais de direito tributário podem dispor sobre as matérias referidas no inciso III do art. 146 da Constituição, delineando genericamente os contornos das materialidades ali previstas, dispondo, assim, sobre crédito tributário – inclusive sobre sua compensação, prescrição e decadência dentre as demais matérias cuja competência lhe foi outorgada pelo constituinte.

Tal competência legislativa não consiste em afronta ao pacto federativo, tampouco à autonomia dos Municípios, mas sim em esforço de uniformização das regras tributárias, visando à segurança jurídica do próprio contribuinte, que fica a mercê das disparidades legislativas praticadas pelas diferentes esferas de tributação a que está submetido (federal, estadual e municipal).⁴⁸

Portanto, é premissa do presente estudo que a compensação, enquanto forma de extinção do crédito tributário, é matéria relativa às normas gerais de direito tributário, cujos contornos gerais não de ser tratados em lei complementar dirigida a todas as esferas de governo.

Daí porque as leis ordinárias de cada ente político podem disciplinar o instituto da compensação, entretanto, não podem restringir a sua utilização, eis que prevista por lei nacional dirigida indistintamente a União, Estados, Distrito Federal e Municípios como forma de extinção do crédito tributário.

Nesse tocante, cumpre de logo ressaltar que o CTN é a norma geral que trata da compensação e como tal não pode ser desconsiderada. Assim, como forma de extinção do crédito tributário, ali onde houver, de um lado, um crédito tributário e, de outro, um débito do Fisco, há de ser possível a extinção da obrigação pelo cálculo relacional realizado pela incidência da norma jurídica de compensação.

A falta de disciplina legal, ou mesmo a disciplina por parte dos entes políticos que amesquinhe esse direito, não pode ser invocada para impedir a extinção da obrigação

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 89-90.

tributária nas hipóteses em que o contribuinte devedor for também titular da relação designada débito do Fisco.

⁴⁸ DA SILVA, Ricardo Frigini, *Compensação do indébito tributário*, 2002, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 50.

II. O devido processo legal

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio do devido processo legal no seu art. 5º, inciso LIV⁴⁹. Este princípio é originado da cláusula do “devido processo legal” (*due process of law*) do direito anglo-americano, e deve ser associado às garantias insculpidas nos incisos XXXV⁵⁰ e LV⁵¹ do art. 5º da Constituição, que prevêm, respectivamente, o direito de ação – pelo qual a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito – e o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.⁵²

Para que seja atingida a liberdade e/ou a propriedade do cidadão, o texto constitucional pressupõe a exigência de um processo formal, regular, que assegure o exercício do contraditório e da ampla defesa, aí incluído o direito de se recorrer das decisões tomadas.⁵³

A aplicação do princípio do devido processo legal há de ser irrestrita aos processos administrativos e judiciais, com as garantias de isonomia processual, da bilateralidade dos atos procedimentais e do contraditório e da ampla defesa.⁵⁴

Ao lado do princípio da igualdade, a cláusula do devido processo legal, se constitui em um dos grandes princípios da organização social e política da sociedade moderna, já que, a sua efetiva observância, possibilita o cumprimento e a colocação em prática, para todos, com a necessária presteza, da Constituição e das demais leis positivas.⁵⁵

O estudo da amplitude da cláusula do devido processo legal e de sua irrestrita aplicação aos processos administrativos requer a análise, ainda que superficial, da sua evolução histórica e das suas vertentes adjetiva e subjetiva, para enfim abordar a sua aplicação aos processos administrativos, com o contraditório e a ampla defesa como seus corolários.

⁴⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

⁵⁰ Art. 5º - (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁵¹ Art. 5º - (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵² BRINDEIRO, Geraldo, *O devido processo legal*, Disponível em: <<http://campus.fortunecity.com/clemson/493/jus/m09-015.htm>>, Acesso em: 10 de março de 2010.

⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, p. 111.

⁵⁴ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁵⁵ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 5.

II.1. Breve esboço histórico

O princípio do devido processo legal teve sua origem na Inglaterra, na Magna Carta de 15 de julho de 1215, conquistada pelos barões feudais, sob a liderança do arcebispo de Canterbury, Stephen Langton, junto ao rei João “Sem Terra”, com o nítido intuito de pôr fim às disputas então acirradas entre a Coroa e os barões feudais.⁵⁶

Escrita originalmente em latim⁵⁷, a Magna Carta não visava a proteger os direitos da população em geral, que, em razão da língua, tinha dificuldade de invocá-la em sua defesa⁵⁸, mas de uma classe limitada de beneficiários, qual seja, a dos barões e proprietários de terra.⁵⁹ Foi, portanto, claramente uma concessão real para uma classe privilegiada.

O princípio do devido processo legal foi citado no art. 39⁶⁰ da Magna Carta, sob a expressão “lei da terra” (*law of the land*), que garantia aos homens livres, notadamente aos barões vitoriosos e aos proprietários de terra, a inviolabilidade dos direitos relativos à vida, à liberdade e, sobretudo, à propriedade, que só poderiam ser suprimidos pela designada “lei da terra”.⁶¹

Apesar de ter surgido sob a expressão “lei da terra”, sabe-se que esta logo foi sucedida pela expressão devido processo legal, que apareceu pela primeira vez em um texto legal durante o reinado do inglês Eduardo III, em 1354, quando passou a fazer parte do Estatuto das Liberdades de Londres.⁶²

Muito embora sua origem seja inglesa, como já noticiado, a grande evolução da cláusula do devido processo legal se deu nos Estados Unidos, donde ingressou desde o período da colonização britânica (na então “Nova Inglaterra”). Antes mesmo de ser incorporada à 5ª e à 14ª Emenda à Constituição americana, diversas constituições e declarações de direito (*Bill of Rights*) das antigas colônias inglesas que precederam a concepção da federação norte-americana consignaram a cláusula ainda sob a expressão “lei da terra” (*law of the land*).⁶³

⁵⁶ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade*, p. 6.

⁵⁷ Língua em que permaneceu por mais de 200 anos.

⁵⁸ PORTA, Marcos, *Processo administrativo e o devido processo legal*, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 105.

⁵⁹ PRADO, Valéria da Cunha, *O devido processo legal no processo administrativo tributário*, 2001, Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2001, p. 7.

⁶⁰ Art. 39 – *No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgment of his equals or by the law of the land.*”

⁶¹ PRADO, Valéria da Cunha, *Op. cit.*, p. 6.

⁶² PORTA, Marcos, *Op. cit.*, p. 105.

⁶³ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *Op. cit.*, p. 8-9.

A primeira delas foi a "Declaração dos Direitos" da Virgínia - de 16/08/1776 – que trouxe a garantia na seção oitava, cuja parte final previa “*que nenhum homem seja privado de sua liberdade, exceto pela lei da terra ou o seu julgamento por seus pares*”.⁶⁴

Em seguida, a "Declaração de Delaware" de 02/09/1776 ampliou a cláusula em sua seção 12: “*That every freeman for every injury done him in his goods, lands or person, by any other person, ought to have remedy by the course of the law of the land, and ought to have justice and right for the injury done to him freely without sale, fully without any denial, and speedily without delay, according to the law of the land*”.⁶⁵

Posteriormente, a "Declaração dos Direitos" de Maryland, de 03/11/1776, fez expressa referência ao trinômio vida-liberdade-propriedade (hoje insculpido na Constituição Federal norte-americana), no seu inciso XXI: “*that no freeman ought to be taken, or imprisoned, or disseized of his freehold, liberties, or privileges, or outlawed, or exiled, or in any manner destroyed, or deprived of his life, liberty, or property, but by the judgment of his peers, or by the law of the land*”.⁶⁶

A “*Declaração dos Direitos*” da Carolina do Norte, de 14/12/1776, também fez referência ao trinômio vida-liberdade-propriedade como os valores fundamentais protegidos pela lei da terra.⁶⁷

Posteriormente, as constituições das colônias de Vermont (08/07/1777)⁶⁸, de Massachusetts (25/10/1780)⁶⁹ e, por fim a de New Hampshire (02/06/1784)⁷⁰ adotaram o princípio ainda sob a expressão “*lei da terra*”, associando-o às garantias do processo criminal.

⁶⁴ No texto original: “*that no man be deprived of his liberty, except by the law of the land or the judgement of his peers*” CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade*, p. 9-10.

⁶⁵ Ibidem, p. 10.

⁶⁶ Ibidem, p. 10.

⁶⁷ O item XII prescrevia: “*That no freeman ought to be taken, imprisoned, or disseized of his freehold, liberties or privileges, or outlawed, or exiled, or in any manner destroyed, or deprived of his life, liberty, or property, but by the law of the land.*” (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, op. cit., p. 10.)

⁶⁸ O inciso X prescrevia: “*That, in all prosecutions for criminal offences, a man hath a right to be heard, by himself and his counsel – to demand the cause and nature of his accusation – to be confronted with the witnesses – to call for evidence in his favor, and a speedy public trial, by an impartial jury of the country; without the unanimous consent of which jury, he cannot be found guilty; nor can he be compelled to give evidence against himself; nor can any man be justly deprived of his liberty, except by the laws of the land or the judgment of his peers.*” (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, op. cit., p. 10.)

⁶⁹ O inciso XII do art. 1º da primeira parte, relativa à declaração de direitos, previa: “*No subject shall be held to answer for any Crimes or offence, until the same is fully and plainly, substantially and formally, described to him; or be compelled to accuse, or furnish evidence against himself. And every subject shall have a right to produce all proofs, that may be favourable to him; to meet the witnesses against him face to face, and to be fully heard in his defence by himself or his council, at his election. And no subject shall be arrested, imprisoned, despoiled, or deprived of his property, immunities, or privileges, put out of the protection of the law, exiled, or deprived of his life, liberty or estate, but by the judgment of his peers, on the law of the land. And the legislature shall not make any law, that shall subject any person to a capital or infamous punishment,*

Contudo, foi a 5ª Emenda à Constituição de 1787 que introduziu, no continente americano, pela primeira vez em um texto constitucional, a expressão devido processo legal, estabelecendo que nenhuma pessoa pode ser privada da vida, liberdade e propriedade, sem o devido processo legal.⁷¹

Nesse início, a garantia era de natureza nitidamente processual, e visava a assegurar o direito a um processo formal, ordenado por princípios que proibiam a condenação por crime sem a precedência de um processo e julgamento regular, a edição de leis retroativas, a auto-incriminação forçada e o julgamento duas vezes pelo mesmo fato, e asseguravam o direito à ampla defesa e ao contraditório, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes.⁷²

Segundo a concepção originária e adjetiva (*procedural due process*), portanto, a cláusula do devido processo legal não visava a questionar a substância ou o conteúdo dos atos da Administração Pública, mas sim, a assegurar o direito a um processo regular e justo.⁷³

Na seqüência, com o término da guerra civil e a abolição da escravatura por meio da proclamação expedida em 1863, foram aprovadas as emendas à Constituição americana de nºs 13, 14 e 15, que objetivavam principalmente garantir os direitos de cidadania e as liberdades civis aos ex-escravos e seus descendentes negros, marcando, assim, o início da luta americana pela igualdade racial, que culminou com o julgamento em 1954 do caso *Brow v. Board of Education*, quando a Suprema Corte de Justiça dos Estados Unidos, então presidida por *Chief Justice Earl Warren*, decretou o fim da segregação racial nas escolas americanas, com a reintegração entre negros e brancos no sistema educacional.⁷⁴

Foi a partir de 1890, já na vigência da 14ª Emenda à Constituição americana, que se incorporou à cláusula do devido processo legal o sentido de proteção substantiva dos direitos

except for the government of the army and navy, without trial by jury." (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade*, p. 11.)

⁷⁰ O item XV prescrevia: "No subject shall be held to answer for any crime, or offence, until the same is fully and plainly, substantially and formally, described to him; or be compelled to accuse or furnish evidence against himself. And every subject shall have a right to produce all proofs that may be favorable to himself; to meet the witnesses against him face to face, and to be fully heard in his defence by himself, and counsel. And no subject shall be arrested, imprisoned, despoiled, or deprived of his property, immunities, or privileges, put out of the protection of the law, exiled or deprived of his life, liberty, or estate, but by the judgment of his peers or the law of the land". (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, op. cit., p. 11-12.)

⁷¹ Dispunha a 5ª Emenda, dirigida aos Poderes e às autoridades da União Federal: "No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use without just compensation." (CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, Op. cit., p. 25)

⁷² BRINDEIRO, Geraldo, *O devido processo legal*, Disponível em: <<http://campus.fortunecity.com/clemson/493/jus/m09-015.htm>>, Acesso em: 10 de março de 2010.

⁷³ BRINDEIRO GERALDO, Op. cit.

⁷⁴ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, Op. cit., p. 25-26.

e liberdades civis assegurados na declaração de direitos (*Bill of Rights*). A Suprema Corte americana passou a promover a proteção dos direitos fundamentais contra a ação arbitrária e irrazoável, por meio de construção jurisprudencial baseada em critérios de razoabilidade, o que deu vazão ao desenvolvimento da teoria do devido processo legal substantivo (*substantive due process*).⁷⁵

No continente americano, a cláusula do devido processo legal também tem sido aplicada, em muitos casos, pela jurisprudência, especialmente da Suprema Corte, para limitar o poder de polícia estatal e a ação administrativa do Estado na esfera individual, garantindo aos cidadãos a proteção contra abusos das autoridades e contra a violação de garantias procedimentais e de direitos fundamentais.⁷⁶

Na esfera criminal, a cláusula tem sido utilizada para limitar a revelação de dados sigilosos, que somente pode ocorrer no âmbito do Poder Judiciário, fundada em critérios de razoabilidade e de interesse público relevante, e ainda em casos que restar caracterizada fundada suspeita, o que somente se apura se obedecidos os ditames do devido processo legal.⁷⁷

No Direito Comparado e no Direito Internacional, a importância da garantia constitucional do devido processo legal é reconhecida pela sua inclusão na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, das Nações Unidas, cujos arts. 8º e 10 expressamente dispõem: "Toda pessoa tem direito a receber dos tribunais nacionais competentes recurso efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei;" e "Toda pessoa tem direito, em plena igualdade, a uma audiência justa e pública por parte de um tribunal independente e imparcial, para decidir de seus direitos e deveres ou do fundamento de qualquer acusação criminal contra ela".⁷⁸

No Brasil, a cláusula veio expressa apenas na Constituição Federal de 1988, no art. 5º, LIV, que assegura que ninguém será privado da sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Além disso, a Constituição Brasileira de 1988, influenciada pela jurisprudência da Suprema Corte americana, adotou, no seu art. 5º, inciso LVI, o princípio da invalidade, no processo, de provas obtidas por meios ilícitos, implantando no nosso sistema constitucional, a famosa doutrina constitucional americana sintetizada na expressão "frutos da árvore

⁷⁵ BRINDEIRO, Geraldo, *O devido processo legal*, Disponível em: <<http://campus.fortunecity.com/clemson/493/jus/m09-015.htm>>, Acesso em: 10 de março de 2010.

⁷⁶ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁷⁷ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁷⁸ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

venenosa” (*fruits of the poisonous tree*), observada em alguns casos pelo Supremo Tribunal Federal⁷⁹.

Finalmente, é relevante ainda evidenciar, para especificar melhor a cláusula do devido processo legal perante a Carta Magna brasileira ora vigente, a importância da Convenção Americana sobre direitos humanos (Pacto de São José da Costa Rica), celebrada em São José da Costa Rica em 22 de novembro de 1969, e promulgada pelo governo brasileiro em 06 de novembro de 1992, por meio do Decreto nº 678.⁸⁰

Isso porque, referido Pacto, dentre diversos aspectos relevantes no tocante à garantia dos direitos da pessoa humana, consagra o princípio da motivação, o qual assegura o exercício do contraditório e da ampla defesa, possibilitando o efetivo desempenho de um devido processo legal, seja perante o órgão administrativo incumbido da decisão, o que será objeto de análise no tópico seguinte, seja perante o controle judicial.

II.2. O devido processo legal nos processos administrativos

Antes de adentrar na abordagem da aplicação do princípio do devido processo legal aos processos administrativos, mister apontar o conceito de processo administrativo adotado na presente investigação.

Imperioso destacar, preliminarmente, que a abordagem em tela não comporta uma exposição exaustiva a respeito das diversas posições da doutrina sobre a distinção entre procedimento e processo.⁸¹

Na linha do pensamento do ilustre professor Celso Antônio Bandeira de Mello, no presente trabalho será adotado o termo “processo administrativo”, sendo o “procedimento” a modalidade ritual de cada processo.⁸²

⁷⁹ A título de exemplo, vide acórdão proferido pela Egrégia 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Habeas Corpus nº 8317- Pará (1998/0095360-4).

⁸⁰ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria geral do processo*, p. 85: "A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, devidamente ratificada pelo Brasil, foi integrada ao nosso ordenamento pelo dec. n. 678, de 6 de novembro de 1992. A partir daí, e nos estritos termos do § 2º do art. 5º Const., *supra* transcrito, os direitos e garantias processuais nela inseridos passaram a ter índole e nível constitucionais, complementando a Lei Maior e especificando ainda mais as regras do devido processo legal."

⁸¹ Apenas a título exemplificativo, entre os processualistas, Vicente Greco Filho sustentou que o processo seria o meio pelo qual é exercida a função jurisdicional do Estado, ao passo que o procedimento se referiria à seqüência de atos do processo. (GRECO FILHO, Vicente, *Direito processual civil e brasileiro*, vol. I, São Paulo, Saraiva: 1998, p. 35). Entre os administrativistas prevaleceu, por muito tempo, a nomenclatura “procedimento”, reservando-se o termo “processo” para os casos contenciosos, em que a solução se dava por meio de um “julgamento administrativo”, como ocorre no processo tributário. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, p. 464-465).

⁸² *Ibidem*, p. 465.

Mesmo porque, parte-se da premissa que a questão da terminologia foi superada no direito positivo brasileiro, quando a Constituição Federal de 1988 consagrou o termo “processo”, identificando-o pelo critério do litígio, o que resulta da referência ao vocábulo “litigantes”, constante do inciso LV do art. 5º.⁸³

Por processo entende-se o procedimento tendente a solução de um litígio, e por processo administrativo aquele cujo julgamento seja prerrogativa da própria Administração.⁸⁴

O processo administrativo fiscal visa à composição administrativa dos conflitos fiscais, e surge posteriormente ao nascimento do crédito tributário, quando o contribuinte resiste à pretensão fazendária. Comumente, o veículo de linguagem apto a iniciar juridicamente o citado conflito é a impugnação do lançamento ou do ato de aplicação de penalidade⁸⁵, além da manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório denegatório de pedidos de restituição / compensação.

Estabelecidas essas premissas, parte-se para a análise do devido processo legal ante os processos administrativos, dentre eles o contencioso fiscal.

Com o incremento do intervencionismo estatal na segunda metade do século XX e o crescente processo de intensificação das relações entre a sociedade civil e a Administração Pública, a garantia do devido processo legal passou a ser de fundamental importância nas relações entre o Poder Público e os indivíduos, regidas pelo Direito Administrativo, na medida que visava a assegurar a observância da legalidade e da moralidade prescritas na Constituição Federal, bem como a adequação das relações administrativas aos direitos fundamentais prescritos na Magna Carta.⁸⁶

Nesse ramo do direito, o propósito consubstanciado pelo princípio é o de subordinar o exercício do Poder Público à obediência de normas preestabelecidas para conformar-lhe a atuação, prevenindo, de um lado, o uso desmedido do Poder, e, garantindo, de outro, aos integrantes da sociedade que não serão amesquinados pelo Poder Público, tampouco sofrerão interferência em sua liberdade e/ou propriedade sem as cautelas previstas para defendê-las de forma eficaz.⁸⁷

A Administração Pública se subordina em seus atos ao princípio da legalidade, curvando-se, sobretudo, às normas e regulamentos que ela própria tenha editado (valendo

⁸³ XAVIER, Alberto, Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 101, São Paulo, Dialética, 2004, p.18.

⁸⁴ *Ibidem*, p.18.

⁸⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A prova no direito tributário*, 2ª ed., São Paulo, Noeses, 2008, p. 279.

⁸⁶ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 335.

ressaltar que tais atos normativos devem observância aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição – ou seja, aos procedimentos traçados pela legalidade constitucional), os quais, uma vez inseridos no sistema como norma válida, vinculam tanto a Administração como os administrados.

Por isso mesmo, a manifestação de vontade da Administração Pública deve sempre ocorrer por meio de um processo de direito público (processo estabelecido em lei) ou pelo menos aferível na sua validade segundo critérios informativos do direito público, mesmo que os efeitos dos seus atos sejam definidos pelo direito privado.

Partindo da premissa de que a validade dos atos administrativos é obtida a partir da verificação de tais atos com o sistema normativo, é necessário analisar nesse processo de aferição de validade, além dos elementos externos do ato, a motivação que determinou a sua expedição, que é vista hoje, no direito administrativo, como condição de validade do ato administrativo e, assim, como um meio de garantir a efetividade do devido processo legal.⁸⁸

Mesmo porque, como os atos da Administração Pública devem ter por finalidade permanente o interesse público, objetivo superior da sociedade, a exigência de fundamentação representa a garantia do dever estatal de respeitar tais objetivos.

Assim, para restar assegurado o Estado democrático de direito, e, de logo, afastado os sintomas do arbítrio e do despotismo, todo ato (manifestação estatal de vontade) criador, modificador ou extintivo de direito (atos decisórios) deve ter a exteriorização do seu motivo (motivação).

Além disso, a exteriorização das razões de decidir permite à própria Administração Pública rever internamente seus atos, possibilitando ao Judiciário controlar externamente a validade das ações e omissões do Poder Público em face da Constituição e das leis menores.⁸⁹

Portanto, de um lado, a previsão dos motivos nos atos administrativos representa sinônimo de legalidade e para os administrados garantia contra o arbítrio das autoridades.

A suficiência da motivação abrange a sua precisão, de forma que ela deve, de um lado, levar em conta as peculiaridades de cada caso concreto, não se contentando com afirmações genéricas e vagas, e de outro lado, sob o aspecto formal, deve ser clara e congruente, de forma

⁸⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, p. 114.

⁸⁸ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 338.

⁸⁹ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *Op. cit.*, p. 338.

a permitir uma efetiva comunicação com seus destinatários, pelo que se constituem requisitos da motivação a suficiência, a clareza e a congruência.⁹⁰

De outra sorte, se o motivo invocado pela Administração for inexistente de fato (ainda que parcialmente), falso, ilegítimo, ilegal ou imoral, o respectivo ato administrativo padecerá de absoluta e irremediável nulidade.

Portanto, atualmente, a exigência do requisito da motivação suficiente e legítima integra a abrangência do devido processo legal na órbita administrativa.

Nem mesmo o ato administrativo designado “discricionário” pode deixar de ter motivação, na medida em que esta, como dito, constitui requisito indissociável da observância do devido processo legal na esfera administrativa.

A discricionariedade não se confunde com arbitrariedade. A discricionariedade, embora permita ao administrador exercer juízo de conveniência e oportunidade no exercício de suas legais competências, não é absoluta, devendo sempre sujeitar-se aos limites traçados implícita ou explicitamente na norma atributiva da competência, em que devem ser ressaltados os fins de interesse público colimados pela regra competencial. Isso significa dizer que o ato discricionário será, dessa forma, sempre ao menos vinculado quanto à competência e ao fim (interesse público).⁹¹

É assim, permitido ao Judiciário apreciar a realidade e legitimidade dos motivos que inspiram o ato discricionário, declarando a respectiva nulidade quando os motivos invocados forem falsos, inexistentes ou inidôneos. A aferição da existência material ou local do motivo não se confunde, portanto, com a análise do mérito do ato administrativo (oportunidade e conveniência – liberdade discricionária da Administração), que, em princípio, é privativa da Administração.

Não por outra razão que os tribunais pátrios passaram a controlar os atos administrativos discricionários, lançando por terra o argumento da discricionariedade freqüentemente utilizado em tempos ditatoriais pelas autoridades públicas para justificar toda sorte de desmandos e de abusos, deixando de ser tal argumento uma imunidade privilegiada capaz de impedir o indispensável controle judicial dos atos discricionários.⁹²

⁹⁰ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, *Motivo e motivação do ato administrativo*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979, p. 128-129.

⁹¹ Castro, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 343.

⁹² Precedente precursor da sadia mudança de pensamento foi o Acórdão do STF que teve como Relator o então Ministro Thompson Flores, assim ementado: *Ato administrativo – Ausência de motivação – Ato discricionário e ato arbitrário – Conselho de Política Aduaneira. O ato administrativo discricionário torna-se arbitrário e nulo por falta de motivação legal*. RE 69.486, 18-11-1970.(CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, Op. cit., p. 344-345).

Portanto, cabe a Judiciário verificar com atenção e minúcia se os motivos invocados para a prática do ato administrativo são existentes e suficientes, bem como se são idôneos e servem às finalidades objetivadas com a expedição do ato. Constatada a falsidade, precariedade da motivação, deve decretar a nulidade do ato, tornando-se imprescindível o rigoroso exame dos fatos.

Outro campo em que o cânone do devido processo legal se mostra de grande valia para a salvaguarda dos direitos dos administrados é o que diz respeito à garantia da ampla defesa e do contraditório nos processos administrativos.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha firmado entendimento originário no sentido de que tais princípios, então insculpidos no art. 153, §§ 15 e 16 da Constituição pretérita, eram destinados aos processos criminais, é indubitável a sua extensão às relações travadas no âmbito do Direito Administrativo, especialmente as de natureza contenciosa, entre as prerrogativas da Administração e os interesses dos particulares.⁹³

Tanto que antes mesmo do devido processo legal aparecer como garantia expressa no direito brasileiro na Carta Magna de 1988, o Supremo Tribunal Federal e o então Tribunal Federal de Recursos já afirmavam que a efetividade da defesa era consectário imperioso da cláusula desse princípio.⁹⁴

Os direitos à ampla defesa e ao contraditório estão inseridos no texto constitucional vigente dentre os chamados “Direitos Fundamentais”, no art. 5º, LV, o qual estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

⁹³ Nesse sentido, o trecho a seguir colacionado do despacho do então Ministro Aldir Passarinho, que negou acolhida ao Agravo nº 2.987-7 SP: “*No referente à alegada violação do art. 153, § 15, da Constituição, o que, se procedente, justificaria o seguimento da irresignação excepcional, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que tal preceito diz respeito apenas ao processo penal...*”- Diário de Justiça de 31/08/1983, p. 12.951 (Castro, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 354-355).

⁹⁴ Exemplos de decisões nesse sentido: 1) Recurso em mandado de segurança nº 5.090 – decisão proferida em 21/05/1958 pelo então Ministro do STF Cândido Motta Filho, assim ementado: “*Processo administrativo sem oportunidade de defesa. Imprecisão das acusações. Nulidade.*”; 2) Apelação em mandado de segurança nº 86.453-SP, julgada em 31/03/1981, Relator Ministro Torreão Braz – Tribunal Federal de Recursos, assim ementada: “*Direito Administrativo. Administração pode anular os seus próprios atos contaminados de vícios que os tornem ilegais. Quando, porém, do ato inquinado resultar situação subjetiva ou estado de fato em favor de uma pessoa, antes de proferir a nulidade deve assegurar a esta a oportunidade de defesa com o imperativo devido processo legal.*”; 3) Remessa ex officio nº 92.653-CE, julgada em 16/04/1986, sob o relatório do Ministro Carlos Mário Veloso, do então Tribunal Federal de Recursos, cujo trecho assim prescrevia: “*A garantia do ‘due process of law’ tem aplicação no procedimento administrativo. Destarte, quando a administração tiver que impor uma sanção, uma multa, ou de fazer um lançamento fiscal, ou de decidir a respeito de determinado interesse do administrado, deverá fazê-lo num processo regular, com possibilidade de defesa.*”(CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, Op. cit., p. 356-357).

A partir da Constituição de 1988, tais garantias, que antes eram constitucionalmente previstas apenas na esfera judicial, foram expressamente estendidas aos processos administrativos.

Adverte Ives Gandra da Silva Martins que “Não qualquer defesa, mas a “ampla” defesa é assegurada ao acusado, seja no plano judicial, seja naquele administrativo.”⁹⁵

Como pontua Agustin Gordillo, a garantia a ampla defesa compreende o direito de ser ouvido e de oferecer e produzir provas. Na linha do pensamento do renomado autor, o primeiro pressupõe: (a) a publicidade dos atos processuais (possibilitando o efetivo conhecimento da atuação administrativa por meio de vista aos autos); (b) a oportunidade de expressar as razões de defesa antes e depois de ser proferido o ato administrativo decisório; (c) a consideração expressa quanto aos argumentos e questões propostas; (d) a obrigação de decidir expressamente os pedidos; (e) a obrigação de fundamentar as decisões, analisando os pontos propostos pelas partes; e (f) o direito à defesa técnica. O segundo compreende: (a) o direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que a própria Administração deva produzi-la; (b) o direito de a prova ser produzida antes qualquer decisão sobre o fundo da questão; e (c) o direito de controlar a produção de provas feita pela Administração, seja ela pericial ou testemunhal.⁹⁶

No dizer do citado autor, o direito de ser ouvido é mais do que um princípio ou medida de justiça, trata-se de princípio de boa administração, que possibilita a eficácia política e administrativa, é um verdadeiro dever ético de todo governo.⁹⁷

O direito à ampla defesa exige, portanto, a bilateralidade do processo, ou seja, em regra, quando determinado fato ou direito é alegado por um pólo da relação processual, o

⁹⁵ O direito a ampla defesa em processos administrativos e a Portaria MPAS 3.015 de 15/2/96, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 16, São Paulo, Dialética, jan-1997, p. 57.

⁹⁶ GORDILLO, Agustín, *La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo*, In *Revista de derecho público nº 10*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969, p. 21-22.

⁹⁷ Diz o renomado autor argentino: “*El principio de oír al interesado y al público antes de decidir algo que los va a afectar no es solamente un principio de justicia. És también un importante criterio de eficacia política y administrativa, hasta de buenas relaciones públicas y buenas maneras. Y por qué no, un principio y un deber ético. Un gobierno que se preocupe por su imagen en la opinión pública y por sus electores haría bien en no maltratarlos privándoles de la audiencia previa a la decisión. Además, asegura un mejor conocimiento de los hechos y ayuda a una mejor administración y a una más justa decisión, con menor costo político. El principio se mantiene incólume incluso cuando los hechos sobre los cuales debe decidirse parecen absolutamente claros y la prueba existente sea contundente y unívoca, porque si la administración tiene en cuenta no solamente razones o motivos de legitimidad, sino también motivos de oportunidad, mérito o conveniencia, - e interés público como suma de intereses individuales coincidentes – entonces es meridiano que la voz de los afectados potenciales, incluso en el más “claro” de los casos, aporta siempre más elementos de juicio a tener en cuenta para el juzgamiento del mérito u oportunidad del acto y su grado de satisfacción del interés público comprometido.*” (GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, Tomo 2: *La defensa del usuario y del administrado*, 5ª Ed, Belo Horizonte, Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, p. IX-13-IX-14).

outro também deve ser ouvido e lhe oportunizado direito de resposta às arguições perscrutadas, com a possibilidade de produção de provas.

O princípio do contraditório está relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto a ampla defesa, como visto, afirma o direito do particular de ser ouvido e de produzir provas, o contraditório se refere ao modo do seu exercício, à exteriorização do princípio da ampla defesa. Como bem observa Alberto Xavier, esse modo de exercício se caracteriza por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no processo, de forma que ambas tenham condição de influir por igual na decisão; e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de forma que a cada parte seja conferida a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas produzidas pela outra.⁹⁸

Adverte ainda o citado autor que o fato de se assegurar um direito à defesa e à audiência, que na linha exposta, representa o direito de ser ouvido, de apresentar defesa e de produzir provas, não envolve necessariamente um modo contraditório do seu exercício, pois pode a Administração se limitar a considerar as razões apresentadas pelo administrado, sem, contudo, se envolver num diálogo procedimental paritário. Daí porque conclui ser de extrema relevância o inciso LV do art. 5º da Carta Magna ao assegurar cumulativamente a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório.⁹⁹

Suas finalidades são, portanto, equilibrar as forças presentes na relação processual para não gerar ilegalidades e assegurar ao cidadão a chance de influenciar na atividade da Administração, devendo esta auxiliar isonomicamente as partes do processo, democratizando-o.

Se o contraditório está firmado como princípio previsto na Constituição Federal, deve-se ter em mente que haverá um juízo de valor pelo órgão decisório frente às alegações provadas no processo, integrando-se também ao devido processo o princípio da motivação. Daí porque, como explicitado, o contraditório e a ampla defesa necessitam, para se concretizar, da motivação dos atos administrativos – quando a Administração decide no processo.

Dessa perspectiva, não se afastou a Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ao prever, expressamente, em

⁹⁸ XAVIER, Alberto, Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 101, p. 21.

seu art. 2º¹⁰⁰, que a Administração obedecerá aos princípios da ampla defesa e do contraditório. O parágrafo único desse dispositivo estabelece que nos processos administrativos serão atendidos, dentre outros, os critérios de “divulgação oficial dos atos administrativos” (inciso V); de “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão” (a pré-falada motivação prevista no inciso VII); bem como de “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio” (inciso X).

Assim, deve ser exigida a participação ativa da Administração quando esta age como parte no processo administrativo, atuando como órgão apto a decidir de modo imparcial.

De tudo quanto foi exposto, conclui-se, valendo-se das palavras de Agustín Gordillo, que

A violação da garantia de defesa é para nós um dos principais vícios em que pode incorrer o procedimento administrativo, e também um dos vícios mais importantes do ato administrativo que em sua consequência se dite. Portanto, estimamos que ao menos que a transgressão de que se trate seja de pouca transcendência, a falta de defesa do particular cometida pela administração deve sancionar-se sempre com a nulidade do procedimento.¹⁰¹

⁹⁹ XAVIER, Alberto, Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 101, p. 21.

¹⁰⁰“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

¹⁰¹ Consta do texto original: “*La violación de la garantía de la defensa es para nosotros uno de los principales vicios en que puede incurrirse en el procedimiento administrativo, y también uno de los vicios más importantes del acto administrativo que en su consecuencia se dicte. Por lo tanto, estimamos que a menos que la transgresión de que se trate sea de poca transcendencia, la indefensión del particular cometida por la administración debe sancionarse siempre con la nulidad del procedimiento.* (GORDILLO, Agustín, *La*

Tal violação se dará sempre que a Administração cercear o direito de defesa do administrado, seja impedindo ou minimizando o seu direito de ser ouvido e de apresentar defesa prévia, seja indeferindo pedidos de produção de provas, seja ainda deixando de apreciar os argumentos apresentados, ou ainda de motivar o ato decisório.

Se dará também a violação no âmbito do processo de fiscalização, pois já dizia Ruy Barbosa Nogueira, baseando-se na legislação alemã, que o fiscal deveria investigar as relações de fato e de direito que fossem essenciais ao lançamento, fossem elas contra ou a favor do Fisco, pois dizia o renomado autor, citando Albert Hensel, “*A interpretação tributária não é pró-fisco, nem pro contribuinte mas pro lege*”.¹⁰²

Em qualquer caso, o processo há de ser declarado nulo, mesmo que normas de inferior hierarquia dêem guarida para a inconstitucional atuação administrativa.

Nesse sentido, ainda que as legislações infraconstitucionais venham a estabelecer limites à instauração de processo administrativo regular, como, por exemplo, a limitação imposta pelo legislador federal quanto às hipóteses de compensação não declaradas, adiante abordadas, tais limitações não poderão prosperar na medida em que ferem flagrantemente o texto constitucional que assegura o devido processo legal nos processos administrativos e judiciais, com o necessário respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Sobre o assunto, elucidativas, mais uma vez, as palavras de Agustín Gordillo, que bem se valem para a conclusão do presente tópico:

Por estas razões, ainda que este princípio não figure nas leis ou regulamentos do procedimento, corresponde de todos os modos interpretá-lo no sentido de que tal princípio é de aplicação por império de uma norma superior de hierarquia constitucional. Mas ainda, se diz inclusive ainda que as normas regulamentárias expressamente neguem este direito ou o cerceiem, por exemplo, proibindo vista nas atuações, de todas as maneiras deve se cumprir o princípio de vista, audiência e prova, aplicando assim a norma de hierarquia superior.¹⁰³

garantia de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo, In *Revista de direito público nº 10*, p. 23.)

¹⁰² Lançamento por homologação. Não pago o preço base de cálculo, nem ressarcido o imposto antecipado à Fazenda, tem o contribuinte o direito a faculdade de compensação, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 82, São Paulo, Dialética, julho-2002, p. 145.

¹⁰³ No texto original está escrito: “*Por estas razones, aunque este principio no figurara en las leyes o reglamentos de procedimiento, corresponde de todos modos interpretalos en el sentido de que tal principio es de aplicación por imperio de una norma superior de jerarquia constitucional. Más aún, se há dicho incluso que aunque normas reglamentarias expresamente nieguen este derecho o lo cercenen, por ejemplo prohibiendo la vista de las actuaciones, de todas maneras debe cumplirse el principio de vista, audiencia y prueba, aplicando así la norma de jerarquia superior.*” (GORDILLO, Agustín, *La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo*, In *Revista de direito público nº 10*, p. 17.)

II.3. O devido processo legal como limite objetivo à atuação da Administração Pública nas suas relações com os Administrados

Partindo da premissa que os princípios ora se apresentam como normas que expressam valores propriamente ditos, ora como normas que expressam limites objetivos, ora como os valores propriamente ditos e ora ainda como os próprios limites objetivos, tem-se que o princípio do devido processo legal, além da carga valorativa que carrega (haja vista ser de fundamental importância para a garantia dos primados da legalidade e da igualdade), representa um verdadeiro limite objetivo à atuação estatal nas suas relações com os administrados.

Com efeito, a Administração Pública, nas suas relações com os particulares, não pode deixar de observar o devido processo legal e, juntamente com ele, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, não é possível a Administração proferir decisão administrativa que interfira na esfera patrimonial do Administrado sem conferir ao particular o direito de se insurgir contra a decisão mediante a instauração de processo administrativo que garanta o contraditório e a mais ampla defesa.

Como mencionado, ainda que atos normativos de hierarquia inferior (leis, regulamentos, instruções normativas, portarias...) imponham restrições ao exercício do devido processo legal, sobretudo no que tange ao cumprimento de um processo formal com todos os meios e recursos que garantam ao Administrado o exercício da ampla defesa e do contraditório, a aplicação de tais restrições há de ser rechaçada, ao menos pelo Poder Judiciário, que deverá anular os processos administrativos cujos atos finais sejam produzidos com cerceamento do direito de defesa, com base na norma constitucional, de superior hierarquia, que consagra a aplicação aos processos administrativos do devido processo legal e os seus consectários (ampla defesa e contraditório).

Trata-se, portanto, o princípio do devido processo legal de um verdadeiro limite objetivo à atuação estatal em suas relações com os administrados. Por essa razão, as limitações impostas pelo legislador ordinário federal ao processo administrativo de compensação de créditos tributários no âmbito federal, notadamente nos casos que serão objeto da presente abordagem em que a compensação é taxada de “não declarada”, são, desde logo se diga, inconstitucionais, por flagrante ofensa ao princípio do devido processo legal.

III. A fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária

O direito, que é posto pelo homem, tem como missão modificar o comportamento do próprio homem, nas suas relações intersubjetivas. Contudo, somente por meio da linguagem o homem se coloca em relações de intersubjetividade.

Premissa da presente abordagem é a visão da norma jurídica como produto da construção de sentido, como a significação extraída dos enunciados prescritivos do direito positivo. Como o sentido da norma jurídica é dado pela interpretação, a incidência é o produto da interpretação, ou seja, da própria norma jurídica construída pelo intérprete.¹⁰⁴

E como esse intérprete é o próprio homem, que registra essa interpretação a partir dos significados das idéias, dos estímulos sensoriais provocados pela leitura dos textos do direito positivo e dos sons das palavras, não pode haver incidência antes da presença humana, exteriorizada por meio da linguagem.

A incidência não é, portanto, algo mecânico e infalível, como afirmou Becker¹⁰⁵, mas sim produto do homem, portanto, linguagem, que encontra no direito apenas os elementos para identificação do momento do evento e o instrumento introdutor aplicável. Ou seja, não é a simples atuação física da ocorrência do evento que atestará a incidência, mas o conhecimento e registro em linguagem do fato pelo homem. Depois de conhecido o fato, aí sim, pode-se dizer que a incidência é incondicional.¹⁰⁶

O evento somente será fato se vertido em linguagem, e somente será fato jurídico se vertido na linguagem das provas admitidas em direito, senão não passará de mero evento.

Uma vez vertido na linguagem das provas de direito, o fato será conhecido, e, como tal, será objeto de incidência da norma jurídica. Isso porque, uma vez construída a norma jurídica pela interpretação e provado e registrado o evento (suporte fático) por meio da linguagem das provas jurídicas, dar-se-á a incidência, incondicionalmente.¹⁰⁷

A situação de possível ocorrência no mundo natural, enquanto evento bruto, é, pois, o suporte fático que se transformará em fato jurídico pelo registro em linguagem da norma individual e concreta que documenta o fenômeno da incidência. A incidência é o efeito da norma jurídica, que juridiciza o fato social, o evento (suporte fático), tornando-o jurídico.

¹⁰⁴ IVO, Gabriel, *A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem*, In *Revista de direito tributário*, n. 79, Revista dos Tribunais, 2001, p. 188-189.

¹⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 307-311.

¹⁰⁶ IVO, Gabriel, *Op. cit.*, p. 189.

¹⁰⁷ IVO, Gabriel, *Op. cit.*, p. 189-190.

O suporte fático ou evento é o fato bruto, do mundo social, que terá suas propriedades ou parte delas descritas na hipótese normativa com o fenômeno da incidência. Já o fato jurídico é justamente a parte do suporte fático descrita na hipótese da norma, ou seja, a parcela do fato bruto que foi juridicizada pela incidência.¹⁰⁸

Na proposição normativa geral e abstrata são estatuídas as notas (conotação) que os sujeitos ou ações devem ter para pertencer a um dado conjunto. Os fatos jurídicos, por sua vez, são constituídos por normas individuais e concretas, consoante o modelo dos enunciados conotativos das normas gerais e abstratas.¹⁰⁹

O fato jurídico é apenas um ponto de vista sobre o fato social, posto que a linguagem do direito positivo reduz as complexidades da linguagem social que lhe serve de objeto. Toda linguagem de sobrenível simplifica a linguagem objeto, e o direito positivo, obviamente, não foge disso.

A presença humana é imprescindível tanto no ato do aplicador do direito, como no ato de construção de sentido dos textos normativos, e ainda na constituição do fato, de forma que não se dará a incidência se não houver um ser humano para fazer a subsunção do fato à norma.

A incidência da norma jurídica tributária pressupõe a prévia construção pelo intérprete da norma jurídica geral e abstrata que relate em seu antecedente as notas de um evento de possível ocorrência e em seu conseqüente prescreva a relação efectual cujo objeto seja o recolhimento de tributo aos cofres públicos, que se instaurará com a transformação do evento em fato jurídico, pela aplicação da linguagem.

Para que se dê a incidência da norma tributária, o evento, enquanto suporte fático ou fato bruto, descrito na norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), precisa ser relatado pela linguagem admitida em direito. Com esse relato, materializado pela expedição da norma individual e concreta, ocorre a incidência da norma jurídica tributária.

III.1. A Regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é uma construção científico-jurídica que permite a identificação da norma geral e abstrata que prescreve o fenômeno da incidência tributária. Assim como toda norma jurídica, é construída pelo intérprete a partir dos estímulos provocados em seu espírito pela leitura dos textos do direito positivo.

¹⁰⁸ IVO, Gabriel, *A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem*, p. 189-190..

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p.85-90.

O seu antecedente descreve elementos (ou classe de notas) para identificação de eventos sociais dotados de conteúdo econômico, enquanto o seu conseqüente prescreve classes de predicados que o liame obrigacional deverá conter. Trata-se de um vínculo que se instaurará entre o Estado, ou quem lhe faça às vezes (na qualidade de sujeito ativo), e uma pessoa física ou jurídica (como sujeito passivo), conferindo ao sujeito ativo o direito subjetivo público de exigir do sujeito passivo o recolhimento de determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos.

Existem critérios, aspectos ou elementos, tanto na hipótese quanto no conseqüente, sendo que, ambos os termos do juízo hipotético, como conceitos que são, constituem-se em unidades indivisíveis que, não obstante sua inteireza lógica, acabam por curvar-se à operação lógica de abstração, que permite o isolamento temático de um único critério, prescindindo provisoriamente dos demais, para fins de aprofundamento teórico.¹¹⁰

A proposição hipótese há que significar sempre a descrição legal de um evento que, se e quando ocorrido no mundo físico, fará nascer o vínculo abstrato que o legislador estipulou na proposição tese ou conseqüente da norma jurídica tributária¹¹¹.

Ao elaborar a descrição do fato, o legislador leva em consideração diversos fatores da realidade social, e seleciona propriedades que considera relevantes para a identificação do evento objeto de sua descrição¹¹².

Promovendo o isolamento temático dos critérios da hipótese tributária, temos, em primeiro lugar, o critério material que aparece como uma espécie de núcleo da hipótese tributária, já que o critério temporal e o de lugar dedicam-se tão-somente a situá-lo em coordenadas de tempo e espaço¹¹³.

Este critério denota comportamentos de pessoas – que, se cometidos no mundo da realidade objetiva, gerarão o nascimento de relações jurídicas tributárias – expressos por verbos pessoais e transitivos, de predicação incompleta, que, por isso mesmo, pedem um complemento.

Esse comportamento humano representado pelo verbo e pelo respectivo complemento do critério material da hipótese tributária há de estar necessariamente delimitado em condições de espaço e de tempo, para que o evento esteja perfeito e acabado.

O critério espacial possibilita a percepção da condição que identifica, no espaço, a realização do fato descrito no antecedente da norma, delimitando, a incidência da norma

¹¹⁰ VIEIRA, José Roberto, *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 60.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. p. 276.

¹¹² *Ibidem*, p. 277.

¹¹³ VIEIRA, José Roberto, *op. cit.*, p. 62

impositiva pela prática do fato descrito na hipótese tributária, a determinada extensão do território.

Já o critério temporal possibilita ao sujeito da relação jurídica tributária o conhecimento do exato momento do surgimento de seus direitos e obrigações, ou seja, do preciso instante em que ocorre o fato descrito no antecedente, fazendo surgir um direito subjetivo para o Estado e um dever jurídico correlato para o sujeito passivo.¹¹⁴

No prescritor ou conseqüente da norma tributária estão os elementos que possibilitam a identificação do vínculo jurídico que se instaurará, automática e infalivelmente, no instante em que se concretizar, em linguagem competente, o evento previsto na hipótese tributária. A instauração automática e infalível da relação jurídica pressupõe, portanto, a transformação do evento em fato, por meio da expedição da norma individual e concreta que documenta na linguagem das provas a realização do evento.

Os critérios do conseqüente são apenas o pessoal e o quantitativo, constituindo-se o primeiro no conjunto de elementos que permite identificar e apontar quem são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, e o segundo em referências do legislador a respeito das grandezas utilizadas para dimensionar o fato jurídico, a fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.¹¹⁵

O sujeito ativo ou credor é portador do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a prestação pecuniária que lhe é devida a título de tributo. Ter aptidão para ser sujeito ativo de uma relação jurídica tributária é o mesmo que obter capacidade ativa.¹¹⁶

Por sua vez, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, incumbida do dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária, caso se trate de obrigação principal, ou a prestação de outra natureza, insusceptível de avaliação patrimonial, quando se tratar de obrigações veiculadoras de mero dever formal.

No que diz respeito ao critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência, através de seus elementos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, é possível medir com precisão a quantia devida a título de tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo se destina, principalmente, a medir a intensidade do comportamento descrito no núcleo do fato jurídico para compor, juntamente

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p.292-293.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 329-330.

¹¹⁶ Não confundir capacidade tributária ativa com competência tributária, que consiste na aptidão das pessoas políticas de direito público interno para instituir tributos.

com a alíquota, a determinação precisa do débito, e, paralelamente, a confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência.¹¹⁷

A alíquota pode aparecer expressa num valor monetário fixo ou variável, ou ainda numa fração da base de cálculo, que pode ou não vir representada por um percentual.

Portanto, a regra-matriz de incidência é formada pela hipótese tributária, composta dos critérios material (verbo + complemento), espacial e temporal, e pelo conseqüente da norma, composto dos critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Para que surja a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário, é necessário um ato humano de aplicação que resultará na expedição da norma individual e concreta em decorrência da operação lógica de subsunção do fato à regra-matriz. Pelo sistema do direito positivo, esse ato de aplicação poderá ser feito pela Administração, mediante o lançamento tributário, ou pelo particular por meio do lançamento por homologação ou autolancamento.

III.2. A incidência e a produção da norma individual e concreta

Por força do princípio da auto-referenciabilidade da linguagem, que se retro-alimenta, prescindindo de dados exteriores da experiência, as regras de direito, utilizadas no fenômeno comunicacional, não chegam a tocar a conduta humana.¹¹⁸

Isso se dá por meio do processo de positivação das normas jurídicas, quando então é possível aproximar os comandos normativos à conduta humana, direcionando as consciências humanas na diretriz do cumprimento das condutas.

A norma geral e abstrata, para que dê continuidade ao processo de positivação e chegue a alcançar todo o teor de sua juridicidade, pugna pela edição de norma individual e concreta. Os comandos contidos no cerne das normas gerais e abstratas só chegam a motivar alterações no campo da realidade social quando concretizadas em normas individuais e concretas.¹¹⁹

Nesse contexto, a lei aplica-se ao caso particular mediante a edição de uma norma individual e concreta. É justamente essa norma – que registra a constituição do evento descrito abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência em linguagem competente para o direito e que descreve em seu antecedente a realização do evento em coordenadas de

¹¹⁷ *Curso de direito tributário*, p. 359-364.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 400.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Op. cit.*, p. 401-402.

espaço e tempo e em seu conseqüente a relação jurídica perfeitamente identificada e quantificada – que documenta a incidência da norma jurídica tributária.

No direito positivo brasileiro, a edição da norma individual e concreta não é prerrogativa da Administração Pública, sendo, em muitos casos, especialmente no subsistema prescritivo das regras tributárias, competência dos administrados, enquanto sujeitos passivos de relações jurídicas.¹²⁰

Quando o ato ponente de norma individual e concreta é celebrado pela Administração Pública, em ato estritamente vinculado à lei, tem-se o denominado lançamento tributário, ao passo que quando é efetuado pelo sujeito passivo, tem-se o autolancamento ou lançamento por homologação.

Com a expedição da norma individual e concreta que documenta a incidência da norma tributária surge a relação jurídica tributária, cuja análise será abordada no tópico seguinte.

¹²⁰ Carvalho, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 402-403.

IV. Algumas considerações sobre a relação jurídica

O nascimento dos direitos e deveres subjetivos no contexto da relação jurídica se manifesta por um fato, instaurando-se mediante a formação de um enunciado lingüístico, protocolar e denotativo. No conseqüente da norma geral e abstrata, não existe ainda o vínculo, apenas os critérios para determiná-lo, isto é, as classes de predicados que a relação deverá conter. Somente com o enunciado do conseqüente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo), em tomo de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado (obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P)).¹²¹

O fato da relação jurídica, na sua concretude existencial, esgota-se na fixação do direito e no dever correlato, sem qualquer atinência aos futuros comportamentos dos destinatários.

A relação jurídica é, portanto, um fato que se configura como um enunciado de linguagem. Este enunciado somente se modifica ou se extingue por obra de outro enunciado, sendo que, nos confins do direito, o enunciado que modifica ou que extingue terá de ser de igual ou superior hierarquia em relação ao enunciado modificado.

A relação jurídica, antes de ser jurídica, é relação, estando absolutamente subordinada às diretrizes da lógica, mais precisamente da Lógica dos Predicados Poliádicos, devendo obedecer ao conjunto das combinações possíveis entre as unidades que compõe o sistema.¹²²

Se a relação jurídica é, verdadeiramente, uma relação, não poderá ser modificada ou extinta, senão nos termos do cálculo relacional.

Para instauração do fato relacional é preciso configurar os elementos subjetivo e prestacional.

O primeiro diz respeito aos sujeitos de direito e o segundo o conteúdo de direito de que são titulares. O bem a que se refere a conduta é designado de objeto da prestação. Na análise desse objeto deve ser considerado dois requisitos de fundamental importância, quais sejam, a sua licitude e sua possibilidade física e jurídica.

No âmbito do sistema de referência adotado, nem o evento, enquanto simples fato social, ainda não vertido em linguagem competente, nem a relação “efectual”, propagada por força do acontecimento no mundo fenomênico do evento descrito no antecedente da norma

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 129-130.

¹²² *Ibidem*, p. 134-135.

geral e abstrata, têm o condão de fazer desencadear os direitos e deveres estabelecidos pela ordem jurídica.¹²³

É preciso, como mencionado, que o enunciado seja passível de prova, segundo os meios de prova em direito admitidos, pouco importando para desencadear os efeitos inerentes à concretização do fato jurídico a efetiva ocorrência do evento (suporte fático, fato bruto) no mundo social. Ou seja, sendo o evento vertido em linguagem, pouco importa a veracidade ou não da sua ocorrência no mundo da experiência social.

Não se quer com isso abandonar por completo o evento e a correspondente relação efectual, mas tão-somente advertir que tais institutos, somente terão relevância para o mundo jurídico, a ponto de desencadear seus efeitos de direito, se vertidos em linguagem competente, ou seja na linguagem que o sistema do direito positivo estipular como adequada para o relato do evento e do respectivo liame entre os sujeitos.¹²⁴

Nesse contexto, os eventos e as correspondentes relações efectuais, enquanto não relatados em linguagem competente, estarão no campo dos objetos da experiência, não compondo, ainda, os fatos jurídicos e correspondentes relações jurídicas.

A relação jurídica surge a partir do momento em que o evento (fato bruto, suporte fático) descrito abstratamente no antecedente da proposição normativa é vertido em linguagem competente para o direito.¹²⁵

Trata-se de um liame abstrato, segundo o qual o sujeito ativo é titular do direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto o sujeito passivo tem o dever de cumpri-la. Durante sua existência, pode sofrer transformações em seus elementos constitutivos ou em seu grau de eficácia, findando com sua extinção, verificada pelo desaparecimento de quaisquer de seus elementos (sujeito ativo, sujeito passivo e objeto) ou dos direitos e deveres correlatos surgidos a partir da instauração do liame obrigacional.¹²⁶

IV.1. Relações jurídicas tributárias

Dentre as relações jurídicas tributárias, no presente trabalho a abordagem recairá sobre a relação que constitui o crédito tributário e a que constitui o débito do Fisco, cujos respectivos objetos serão designados, respectivamente, crédito tributário e débito do Fisco,

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 392-393.

¹²⁴ *Ibidem*, p.393.

¹²⁵ Nesse momento, o evento deixa de ser um mero acontecimento do mundo fenomênico e passa a ser um fato jurídico. É a linguagem que incide sobre o evento para transformá-lo em fato. Portanto, sem linguagem não há fato, e sem fato o evento deixa de ser relevante para o direito, até que venha a juridicizado.

seguindo a terminologia de Eurico de Santi, que adotou como critério classificatório a função da Administração Pública presente nessas relações: “crédito tributário é o direito subjetivo do Fisco de receber a prestação patrimonial; débito do Fisco, o dever jurídico do Fisco de devolver determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo (direito subjetivo do contribuinte)”¹²⁷, e de Paulo de Barros Carvalho¹²⁸ que considera “débito do Fisco” o montante que a Fazenda Pública se vê obrigada a restituir ao contribuinte em razão da ocorrência do pagamento indevido.

A relação jurídica tributária que contém o crédito tributário é a obrigação tributária, e a relação de débito do fisco é aquela em que o Fisco está presente no critério subjetivo passivo, como devedor do contribuinte.

Tais relações decorrem necessariamente do ato de aplicação que dá curso ao processo de positivação do direito. Daí porque sem a produção da norma individual e concreta não existirá nem crédito tributário nem débito do Fisco.

Nesse sentido, a expressão relação de crédito tributário (ou obrigação tributária) será utilizada quando o Fisco figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária e o termo relação de débito do Fisco sempre que o pólo passivo de uma relação jurídica tributária for ocupado pela Fazenda Publica.

O crédito tributário, como analisado, constitui um dos elementos da obrigação tributária. Com a expedição da norma individual e concreta que determina o aparecimento da obrigação tributária, surge também o crédito tributário, que nasce no exato instante em que surge a obrigação, ou seja, no exato instante em que se dá o relato em linguagem competente do direito da realização do evento descrito hipoteticamente na regra-matriz de incidência. Esse é também o entendimento de Ricardo Lobo Torres para quem: “A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem juntamente”¹²⁹.

Assim como o crédito tributário, o débito do Fisco também precisa ser constituído por meio de uma norma individual e concreta que lhe dê juridicidade. Pode se dar em razão de uma decisão administrativa ou judicial que considerou indevido o pagamento realizado a título de tributo ou de uma declaração do contribuinte¹³⁰ quando devidamente autorizada pela legislação em vigor.

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 465-467.

¹²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 98.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 477.

¹²⁹ TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 237.

¹³⁰ Por exemplo, a declaração de registro de crédito presumido de IPI.

IV.2. Obrigação tributária

Como já explicitado, o direito não consegue se expressar a não ser por meio de uma linguagem competente, qual seja, a linguagem das provas nele admitidas. Se não houver linguagem, não haverá normas jurídicas e, por conseqüência, não haverá direito. Daí porque somente haverá a constituição das relações jurídicas com a edição de uma norma individual e concreta que traz, em seu antecedente, a descrição do fato jurídico (já ocorrido no mundo fenomênico) e, no seu conseqüente, o fato jurídico relacional que estabelece a conduta devida.

Ensina Eurico Marcos Diniz de Santi que, na norma tributária, mais especificamente na regra matriz de incidência tributária, a hipótese descreve um fato de possível ocorrência que implica um conseqüente por força do qual surge o vínculo prescritor de uma dada relação de dever-ser entre um dado sujeito ativo e uma classe determinável de sujeitos passivos que apresenta, como objeto, uma prestação determinável pelo produto matemático entre uma base de cálculo e uma alíquota.¹³¹

Essa relação jurídica determina que, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário¹³², o contribuinte fica obrigado a recolher certa quantia em dinheiro aos cofres públicos, é a denominada obrigação tributária.

A obrigação tributária, como assinala Paulo Conrado, envolve, necessariamente, a presença de cinco elementos básicos: (i) sujeito ativo (pretensor), (ii) sujeito passivo (devedor), (iii) objeto (prestação de natureza patrimonial, e (iv e v) os dois vínculos que reúnem os sujeitos ativo e passivo, um implicando o outro (direito subjetivo em favor do sujeito ativo e dever jurídico para o sujeito passivo).¹³³ Os dois primeiros compõem o que se chama de elemento subjetivo, enquanto o terceiro compõe o elemento prestacional.

A obrigação, portanto, consiste no vínculo jurídico de conteúdo patrimonial entre dois sujeitos distintos, titulares, respectivamente, de direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos.

O elemento subjetivo é formado pelo núcleo ativo e passivo. Na obrigação tributária os sujeitos de direito postos em relação são o ativo, que possui o direito subjetivo de exigir um valor a título de tributo, e o passivo, com o dever de cumprir a conduta que corresponda à exigência do sujeito ativo.

¹³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Compensação e restituição de tributos*, In Repertório IOB de jurisprudência, São Paulo, IOB, 1ª quinzena de fev de 1996, nº 3/96, p. 67-68.

¹³² Assim entendido como o evento já descrito em linguagem, formalizado por meio da expedição da norma individual e concreta.

¹³³ CONRADO, Paulo Cesar, *Compensação tributária e processo*, 2ª ed., São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 49.

O segundo componente da obrigação tributária consiste no comportamento de entregar certa quantia aos cofres públicos. Esse valor é determinado, como dito, pela junção do binômio alíquota e base de cálculo, e corresponde ao montante pecuniário a ser pago pelo sujeito passivo para cumprimento da prestação. O objeto do comportamento consiste, portanto, no total a ser recolhido.

A descrição da obrigação tributária ocorre no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, em que se acharão os sujeitos ativo e passivo possíveis, bem como a base de cálculo e a alíquota que, juntas, permitirão individualizar o montante a ser pago a título de tributo.

Seu surgimento se dá com a norma individual e concreta que verte em linguagem competente o evento descrito abstratamente na hipótese da norma geral e abstrata de incidência (regra-matriz de incidência tributária). Está precisamente identificada no conseqüente da norma individual e concreta, cujos elementos estão efetivados em linguagem jurídica competente, identificando os sujeitos da relação e dando liquidez e exigibilidade ao objeto prestacional: o tributo.

Contudo, existem outras relações jurídicas tributárias diversas dessa que tratam, por exemplo, da constituição e cobrança do tributo. É o caso da relação jurídica em que o Fisco surge no pólo passivo, como titular do dever jurídico de pagar uma quantia ao contribuinte.

IV.2.1. A constituição do crédito tributário

Como exarado, a obrigação tributária surge no momento da concretização do fato jurídico e é composta pelo elemento subjetivo e o prestacional, ligados por um vínculo abstrato.

Ao sujeito ativo é conferido o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação pecuniária, enquanto o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la, de forma que, satisfeito o direito subjetivo, desaparece, concomitantemente o dever jurídico, extinguindo-se a relação jurídica, que não subsiste com a falta de qualquer um de seus elementos constitutivos.

O denominado crédito tributário nada mais é do que o direito subjetivo de exigir o objeto (conduta prestacional de entregar determinada quantia em dinheiro) de que está

investido o sujeito ativo.¹³⁴ Contrapõe-se ao dever jurídico cometido ao sujeito passivo, designado de débito.

Impende salientar que o objeto da obrigação é a própria conduta prestacional exigida do sujeito passivo, no sentido de entregar dinheiro aos cofres públicos, enquanto que o dinheiro (montante pecuniário pago ou exigido pelo credor) é o objeto da prestação em si, e não da obrigação.

Sendo o crédito tributário elemento integrante da obrigação, depreende-se com clareza que ele nasce no preciso instante que irrompe o vínculo obrigacional, ou seja, no momento que for expedida a norma individual e concreta que verte em linguagem competente o evento hipoteticamente descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, não havendo separação temporal, mas apenas lógica, entre o momento da incidência e o da aplicação do direito.

IV.2.2. Exigibilidade do crédito tributário – termos inicial e final

A exigibilidade do crédito é um atributo ínsito à própria natureza do instituto. Isso porque, consoante examinado, o crédito é o próprio direito subjetivo que o sujeito ativo detém de exigir do sujeito passivo o cumprimento da conduta prestacional.

Tem-se por exigibilidade o direito que o sujeito ativo (credor) tem de postular (cobrar) o objeto da obrigação, o que não se confunde com o poder-dever da Administração Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento. No sistema de referência adotado, esse direito subjetivo nasce no preciso instante em que a obrigação tributária é formalizada pela concretização do fato jurídico tributário.

Com a expedição da norma individual e concreta que verte em linguagem competente o evento descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência, afloram os elementos que tornam possível a identificação da exigência, tais como o sujeito passivo, a base de cálculo, e os termos e condições para recolhimento dos valores devidos. A partir desse instante, desde que não haja nenhuma causa obstativa do direito do fisco cobrar a pretensão a que tem direito, opera-se o termo inicial da exigibilidade do crédito tributário.

A exigibilidade do crédito é um direito (também designado de poder-dever, já que o Estado não pode arbitrariamente deixar de exercê-lo) do sujeito ativo que perdura desde o nascimento da obrigação tributária até a sua extinção.

¹³⁴ CONRADO, Paulo Cesar, *Compensação tributária e processo*, p. 59.

Nesse ínterim, enquanto não se dá a extinção do vínculo obrigacional, a lei prevê algumas situações que se acontecidas têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, sustentando a possibilidade do crédito ser cobrado judicialmente¹³⁵.

Essas situações apenas sustam a exigibilidade do crédito, que se mantém intacto, retomando seu *status quo* regular de exigibilidade após a sustação do impedimento, e somente se extinguindo por uma das hipóteses legais de extinção da obrigação tributária.

No capítulo V, a análise recairá sobre as formas de suspensão do direito da Fazenda Pública de exigir o cumprimento da prestação obrigacional, mediante a cobrança do crédito tributário.

IV.3. A relação de débito do Fisco

A relação de débito do fisco, por também ser uma relação jurídica, é formada por um sujeito ativo, que possui o direito subjetivo de exigir uma determinada conduta de um sujeito passivo, que, em contrapartida, tem o correlato dever jurídico de cumpri-la.

Nessa relação, as posições se invertem e o sujeito ativo é o contribuinte, que exige do Fisco, sujeito passivo, uma quantia em dinheiro.

Como as demais relações jurídicas, tal relação jurídica somente ingressa no mundo do direito por meio da linguagem competente.

Assim, a norma geral e abstrata descreverá as notas do fato jurídico que se constituirá se for comprovada a sua ocorrência no mundo fenomênico, por meio das provas admitidas em direito, ensejando a constituição da relação jurídica de débito do Fisco.

É, portanto, precisamente pelo ato de produção de normas que surge a relação jurídica de débito do Fisco, composta pelos sujeitos individualizados e com o valor a ser pago determinado.

No direito positivo brasileiro, há, pelo menos, quatro fatos jurídicos que podem gerar o nascimento de relações de débito do Fisco, quais sejam: (i) o pagamento indevido; (ii) algumas aquisições nos tributos não-cumulativos; (iii) a retenção na fonte (antecipação do pagamento); e (iv) o reembolso dos empréstimos compulsórios. Cada um desses fatos possuem cadeias de positivação jurídica distintas, que ensejam a edição de normas individuais e concretas cujo vínculo jurídico consiste no dever que o Fisco, enquanto sujeito passivo, possui de entregar uma quantia em dinheiro para o contribuinte, sujeito ativo dessa relação.

Para fins do presente trabalho, importa a relação de débito do Fisco decorrente do pagamento indevido que, a exemplo das demais, pressupõe a ocorrência de um fato jurídico

¹³⁵ VIEIRA, Maria Leonor Leite, *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 38.

descrito na norma geral e abstrata. A norma individual e concreta, inserida no sistema pelo veículo introdutor lançamento tributário ou pelo denominado autolancamento, deve observar estritamente o prescrito nas normas superiores, gerais e abstratas, que lhe servem de fundamento de validade. Se existir qualquer incompatibilidade nesse cotejo e tendo sido realizado o pagamento pelo contribuinte ou responsável, surgirá o direito subjetivo à restituição do montante indevidamente pago.

Isso porque, é direito do contribuinte ser tributado com base em normas compatíveis com o sistema jurídico, especialmente com os ditames constitucionais.

Parte da doutrina defende que o pagamento de tributo indevido não é pagamento de tributo, mas simplesmente prestação indevida, por isso não sealaria em indébito tributário. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres aduz “Para que haja tributo, portanto, é necessário que a lei o tenha instituído e que a autoridade administrativa proceda ao lançamento de acordo com a norma preexistente. Se o cidadão recolhe uma importância não prevista em lei ou exigida pela autoridade administrativa em desconformidade com a lei, aquela prestação não será tributo, mas erro, violência, engano, excesso, em suma, prestação de fato”.¹³⁶

Contudo, pela presunção de validade das normas jurídicas, ao ser inserida uma norma individual e concreta no sistema determinando o pagamento de um tributo, ela é presumidamente válida, mesmo se produzida em desconformidade com o sistema jurídico. O tributo pago só será considerado indevido quando sobrevier outra norma individual e concreta que assim o qualifique.

Para Marcelo Fortes de Cerqueira “Tributo indevido só haverá após a expulsão da norma tributária relativamente válida do Sistema Tributário Brasileiro. Antes, tem-se simplesmente tributo, cobrado por força de norma válida”.¹³⁷

A regra-matriz que descreve a devolução do pagamento indevido tem seu antecedente composto por enunciados conotativos, que descrevem os elementos caracterizadores dos fatos jurídicos do pagamento indevido. O seu conseqüente prescreve a relação jurídica efectual em que o contribuinte aparecerá como sujeito ativo titular do direito subjetivo de exigir o valor indevidamente pago aos cofres públicos. A estrutura dessa norma pode ser assim formulada: dado o fato de ter ocorrido o pagamento indevido em determinado local e dia; deve ser a relação

¹³⁶ Restituição dos tributos, p. 31. No mesmo sentido afirma Gabriel TROIANELLI que “Não sendo o ‘indébito tributário’ verdadeiro tributo, mas mera aparência de tributo, posto que não respaldado por lei, e implicando, todavia, em prestação compulsória, há que se definir o pagamento tributário indevido como *a prestação de fato involuntária, decorrente de exigência ilegítima, por parte da Administração, de suposto tributo.*” (O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 6, São Paulo, Dialética, mar-1996, p. 30). Também Luciano AMARO aduz que “na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título” (Direito tributário brasileiro, p. 419).

¹³⁷ *Repetição do indébito tributário*, p. 240.

jurídica na qual o contribuinte tem o direito de exigir do Fisco a restituição do tributo indevidamente pago.

Como já mencionado, para nascer a relação de débito do Fisco não basta a simples ocorrência do evento do pagamento indevido, é necessária a produção de uma norma individual e concreta, vertendo em linguagem competente tal relação, formalizando os seus sujeitos e seu objeto, bem como o fato do pagamento indevido que lhe serve de fundamento. É precisamente com essa norma individual e concreta que se constitui o fato jurídico do pagamento indevido e se determina o valor a ser restituído pelo Fisco ao contribuinte.

Portanto, adverte Paulo de Barros Carvalho, “não basta a simples ocorrência do pagamento indevido para que a aludida relação se instale. Será preciso a aplicação da norma geral e abstrata para que se verifique a constituição di fato jurídico e dos respectivos direitos e deveres.”¹³⁸

O ato ponente da norma individual e concreta que documenta o pagamento indevido pode ser elaborado pela autoridade administrativa, pelo Judiciário e pelo próprio contribuinte. Eurico de Santi menciona quatro veículos normativos que podem formalizar a relação de débito do Fisco: (i) a decisão final em processo administrativo; (ii) a decisão final em processo judicial; (iii) o ato-norma administrativo de invalidação do lançamento; e (iv) a norma produzida pelo contribuinte, que efetua a apuração do débito do Fisco.¹³⁹

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho aduz:

“Três são as formas pelas quais a constituição do débito do Fisco pode ocorrer: (i) invalidação do lançamento; (ii) decisão administrativa; e (iii) decisão judicial. Ainda, quando houver autorização em lei, o próprio contribuinte pode fazê-lo, ficando a constituição do Erário, nesse caso, sujeita à fiscalização e ulterior homologação pela autoridade administrativa.”¹⁴⁰

Com a inserção da norma individual e concreta no sistema, formaliza-se a relação de débito do Fisco, surgindo para o contribuinte o direito subjetivo de exigir do Fisco a restituição do valor pago indevidamente.

Esse direito pode ser exercido de duas maneiras, pelo pagamento do valor devido pelo Fisco ou pela compensação, cabendo ao contribuinte optar por uma delas.

No caso de optar pelo pagamento, a norma geral e abstrata será construída com fundamento no art. 66, § 2o da Lei 8.383/91. É o chamado pedido de restituição.

¹³⁸ *Direito tributário: linguagem e método*, p. 475-476.

¹³⁹ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 141-142.

¹⁴⁰ *Direito tributário: linguagem e método*, p. 475.

Há quem sustente que tal forma de extinção do débito do Fisco, por se tratar de uma despesa pública¹⁴¹, deve observar regras próprias inerentes a tal instituto¹⁴².

É controversa, entretanto, essa posição, na medida que se nega ao pagamento indevido não apenas a qualidade de “tributo”, como assinalado, mas igualmente a qualidade de “receita”, visto que, nas palavras de Gabriel Lacerda Troianelli, “*se assim qualificado, teria de sê-lo necessariamente como receita pública, posto que auferida pelo Poder Público. E a receita auferida pelo Poder Público, bem como qualquer ato dele emanado, deverá ser, sempre e necessariamente, legal.*”¹⁴³

Ora, ao se negar a qualidade de receita ao ingresso aos cofres públicos do pagamento indevido, a natureza do instituto passa a ser a “*de mero ingresso de caixa decorrente da exigência ilegítima de pretensão tributo*”¹⁴⁴. Como mero ingresso de caixa, e não verdadeira receita, não pode se integrar ao patrimônio público, o que implica no dever de ser restituído ao contribuinte tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso.

Daí porque, no entendimento de Marco Aurélio Greco, em razão dos princípios da legalidade, moralidade e eficiência consagrados no art. 37, *caput*, da CF/88, cabe a Administração Pública adotar a iniciativa de, de ofício e atendidos os controles pertinentes, agir no sentido de devolver aos contribuintes os valores correspondentes aos montantes indevidamente pagos a título de suposto tributo.¹⁴⁵

Imperioso, contudo, que exista, em qualquer hipótese, a norma individual e concreta que documente o pagamento do Fisco, extinguindo o seu débito para com o contribuinte. Ou seja, a relação de débito do Fisco, no caso do pagamento, somente se extingue com a produção de outro enunciado normativo: a norma individual e concreta do pagamento.

No que atine à extinção da relação de débito do Fisco pela compensação, sua análise, por configurar a essência do presente trabalho, será feita em capítulo próprio.

¹⁴¹ Nesse sentido, adverte Marcelo Fortes de Cerqueira que “O pagamento sub examine constitui-se numa despesa pública; como tal, deve inexoravelmente, vir precedido das fases pertinentes à efetivação de toda e qualquer despesa pública” (*Repetição do indébito tributário*, p. 428).

¹⁴² A título de exemplo, segundo disposto no art. 100 da Constituição Federal, quando se tratar de débito do Fisco reconhecido e apurado judicialmente, o pagamento realizar-se-á por meio de precatórios

¹⁴³ *O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago*, In Revista dialética de direito tributário, n. 6, São Paulo, Dialética, mar/1996, p. 30.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 30

¹⁴⁵ Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária, In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, São Paulo, MP Editora, 2007, p. 26-27.

V. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O Código Tributário Nacional, no Capítulo III, trata das hipóteses de “suspensão do crédito tributário”, terminologia impropriamente empregada, visto se tratar de modalidades de suspensão da “exigibilidade” do crédito tributário, e não do crédito tributário propriamente dito.

De fato, não se suspende o crédito tributário, que permanece ileso até que venha a ser extinto por qualquer das modalidades legais de extinção, mas, sim, e tão-somente, a possibilidade da Fazenda Pública exigí-lo. O conteúdo da relação jurídica tributária não é atingido, o que se obsta temporariamente é a exigibilidade por parte do sujeito ativo da conduta prestacional a ser praticada pelo sujeito passivo.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, “suspender o crédito significa inibir o processo de positivação do direito tendente ao ato de inscrição da dívida ativa e do conseqüente processo executivo fiscal.”¹⁴⁶

Há que se ter em mente que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não atinge as relações jurídicas veiculadoras de deveres instrumentais por ventura existentes. Isso porque, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o sujeito ativo perde, temporariamente, os meios legais para compelir o sujeito passivo a cumprir a prestação tributária, todavia, permanecem intocados os meios legais que o Estado possui para fazer valer o cumprimento dos deveres formais, por parte do sujeito passivo¹⁴⁷.

Via de regra, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária que, vendo-se na iminência de ser instado a pagar um débito tributário que entende indevido, se utiliza de uma das situações legais que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o Estado de exercer a cobrança do montante que entende devido.

O fenômeno jurídico da incidência é incorporado ao mundo jurídico pela expedição da norma individual e concreta do lançamento, e com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sobre essa norma atua um outro comando prescritivo individual e concreto cujo modal deôntico é o “proibido”, que impede, temporariamente, a cobrança do crédito tributário pelo sujeito ativo.

¹⁴⁶ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 180.

¹⁴⁷ Para Maria Leonor Leite VIEIRA, (*A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 39) “a suspensão do crédito tributário consiste na sustação temporária dos atos atinentes à obrigação “principal”, sem dispensar o sujeito passivo das chamadas “obrigações acessórias” (deveres instrumentais) que dependem ou sejam conseqüentes daquela cujo crédito esteja suspenso”.

V.1. Suspensão da exigibilidade x lançamento tributário

A norma que suspende a exigibilidade do crédito tributário visa a inibir o direito do sujeito ativo de exigir o crédito tributário, não atingindo, todavia, o direito do Fisco de constituir a obrigação tributária pela expedição da norma individual e concreta posta através do lançamento, que permanece ileisa.

Em verdade, exceto se um provimento jurisdicional expressamente proibir o fisco de praticar o ato administrativo de lançamento, a concessão de medida liminar ou qualquer outra causa legal de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a autoridade administrativa de constituir formal e regularmente o crédito tributário pelo ato administrativo do lançamento.

Aliás, a indispensabilidade do lançamento para prevenir a decadência, nas hipóteses de tributos com exigibilidade suspensa, foi especificamente referida, quanto aos tributos e contribuições federais, no art. 63 da Lei nº 9.430/1996¹⁴⁸.

De fato, o aludido dispositivo legal veio acolher o entendimento jurisprudencial¹⁴⁹ de que o lançamento não pode ser obstado pelas medidas que venham a conferir aos contribuintes a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que “a Fazenda pode constituir o crédito tributário, só não lhe sendo lícito exigi-lo”¹⁵⁰.

Para não sofrer os efeitos da decadência, deve o Fisco proceder ao lançamento e declarar ciência ao sujeito passivo, atestando a suspensão da exigibilidade do crédito constituído¹⁵¹.

Não há, portanto, nesse caso, suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar¹⁵², mas tão somente suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Impõe-se, assim, à autoridade administrativa a prática do ato do lançamento, que tem o condão de constituir o crédito tributário, mesmo que suspensa a sua exigibilidade, de forma a afastar o risco da decadência e da imposição de pena de responsabilidade funcional¹⁵³ (pelo não exercício do lançamento).

¹⁴⁸ “Art. 63 – Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.”

¹⁴⁹ Recurso Especial nº 106.593/SP, DJU 31/08/98, Relator Min. Milton Luiz Pereira; Recurso Especial 46.237/RJ – DJU 17/02/1997, Relator Min. Ari Pargendler.

¹⁵⁰ Voto do relator no Recurso Especial 46.237 – Rio de Janeiro (948944-9) – DJ 17/02/1997.

¹⁵¹ VIEIRA, Maria Leonor Leite, *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 87.

¹⁵² SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 180-181.

¹⁵³ VASCONCELOS, Carlos Eduardo de, Um caso de suspensão de exigibilidade de crédito tributário. Implicações quanto à decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 16.

V.2. Breve análise das hipóteses do art. 151 do CTN

As hipóteses legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no art. 151, alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, que acresceu às situações que tem o condão de obstar a exigibilidade do crédito tributário, o parcelamento e as medidas liminares ou tutelas antecipadas concedidas em outras ações judiciais que não o mandado de segurança.

Estabelece o mencionado art. 151:

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – a moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.”

Prevista no inciso I, do referido art. 151 do CTN, a moratória é a dilação do prazo estipulado para o cumprimento da prestação tributária, por convenção das partes, que podem fazê-lo visando ao pagamento em quota única ou parcelado¹⁵⁴.

No campo do direito tributário, em razão da vigência do princípio da indisponibilidade dos bens públicos, a moratória há de ser posta em regime de estrita legalidade. Sua concessão haverá de ser estabelecida em lei, podendo assumir o caráter geral e/ou individual¹⁵⁵.

Qualquer das pessoas políticas investidas de competência tributária podem expedir diploma autorizando a concessão de moratória. Ocorre que a União tem a prerrogativa de conceder moratória não só quanto aos tributos federais, mas, igualmente, quanto a tributos estaduais e municipais, desde que, ao mesmo tempo, também conceda o favor legal em relação aos seus tributos¹⁵⁶.

Na hipótese da moratória ser concedida em caráter individual, é mister que a lei especifique a autoridade administrativa habilitada a proferir o despacho concessivo da dilação do prazo para o cumprimento da obrigação. No mais, a legislação deverá apontar os tributos que alcança, bem como as condições necessárias para o gozo do benefício pelo contribuinte, afora o prazo e o número de prestações, com seus vencimentos. Pode o legislador deixar a

¹⁵⁴ VIEIRA, Maria Leonor Leite, *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 40.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 434.

¹⁵⁶ *Ibidem.*, p. 435.

cargo da autoridade administrativa a fixação da quantidade de pagamentos e dos seus respectivos vencimentos.

Para a concessão da moratória em caráter geral, deve constar da legislação concessiva do favor legal a especificação do tributo ou tributos a que se aplica o favor legal, bem como o prazo em que perdurará a medida, com indicação expressa do número de prestações e dos seus respectivos vencimentos.

Prescreve o art. 154 do Código Tributário Nacional, que a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha se iniciado, naquela data, por ato regularmente notificado ao contribuinte.

Não há o que se falar em constituição definitiva do crédito. Ou o crédito foi constituído pela formalização da obrigação tributária, ou, simplesmente, não se constituiu, em razão da não formalização da relação jurídica tributária.

A constituição do crédito tributário, como visto, não é prerrogativa exclusiva da Administração Pública, visto que a norma individual e concreta que verte em linguagem competente o fato jurídico tributário, expedida pelo contribuinte, também tem o condão de formalizar a obrigação tributária e, assim, constituir o crédito tributário.

Dessa forma, não apenas os créditos objeto de lançamento pela autoridade administrativa, mas, igualmente, aqueles constituídos pelo contribuinte, podem ter dilargado o prazo para o seu pagamento, mediante a concessão da moratória.

O Código Tributário Nacional estabelece, ainda, que a concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido, podendo ser “revogada” de ofício sempre que se verificar e demonstrar (mediante a utilização da linguagem das provas) que o beneficiário ou não mais satisfaz as condições necessárias para auferir o favor legal, ou deixou de cumprir os requisitos para concessão do favor, caso em que o crédito será cobrado com o acréscimo das cominações legais cabíveis.

Nessa hipótese, havendo dolo, fraude ou simulação, o débito deverá ser cobrado acrescido de multa punitiva e juros moratórios, enquanto que, incorrendo tais infrações, a exigência haverá de envolver o valor do crédito, acrescido apenas de juros de mora.

Por óbvio que, em sendo a moratória ato estritamente vinculado, a revogação do benefício haverá de ser motivada, fundamentada, pela prova de que os pressupostos para o gozo da medida não foram ou deixaram de ser observados pelo beneficiário.

Não se trata, porém, de revogação da moratória, como equivocadamente consta do art. 155 do CTN, mas sim de anulação do ato concessivo, visto que o não cumprimento de requisitos legais é tema de legalidade do ato, que suscita, pois, a sua anulação. Revogação é o

desfazimento do ato por razões de conveniência ou oportunidade, o que efetivamente não ocorre no caso da moratória, cuja a disciplina é estritamente vinculada à lei¹⁵⁷.

O mencionado dispositivo legal estipula, ainda, em seu parágrafo único, que o trato de tempo incorrido entre a concessão da moratória e a anulação do ato não deve ser computado para efeito da contagem do prazo prescricional, nos casos que a anulação do ato concessivo se der em razão de ato doloso do contribuinte ou de terceiro em seu benefício. Por outro lado, em não havendo dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ou de terceiro em seu benefício, o favor legal somente poderá ser anulado, se o prazo prescricional para a Fazenda Pública exigir o crédito tributário ainda não tiver se esaurido.

No mais, de tudo o quanto foi dito, depreende-se que o parcelamento concedido pelas autoridades administrativas para o pagamento de tributos federais, estaduais e municipais reveste-se das características da moratória, sendo, em verdade, uma espécie do gênero “moratória”.

Isso porque no parcelamento, assim como na moratória, há a dilação do prazo para pagamento do crédito tributário, só que, naquele, por convenção das partes, a execução se dará, necessariamente, de forma parcelada.

Com o advento da Lei Complementar n.º 104/2001, o parcelamento foi incluído dentre as causas legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como se tratasse de nova hipótese legal para obstar a cobrança do crédito judicial.

Em verdade, muito embora tenha sido enumerado como hipótese nova de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo sido acrescido, inclusive, um dispositivo legal específico (art. 155-A) para regulamentar a sua disciplina, o parcelamento é uma espécie de moratória que já era utilizada como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, antes mesmo de ser inserido expressamente no art. 151 do CTN.

Com efeito, enquanto perdurar a dilação do prazo para cumprimento da prestação tributária, seja pela execução unitária, seja pela execução parcelada, a exigibilidade do crédito permanecerá suspensa. Findo esse prazo, ou o crédito terá sido extinto, pelo pagamento (que se deu no prazo dilargado), ou o beneficiário, por qualquer motivo, terá deixado de cumprir os recolhimentos nos prazos estipulados, dando ensejo, assim, a anulação do ato concessivo do favor legal.

O inciso II do art. 151 do CTN arrola outra modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, qual seja, o depósito do seu montante integral, que haverá de ser

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 438.

efetuado acrescido dos encargos moratórios e da correção monetária devida até a data da sua efetivação.

É uma faculdade do contribuinte, consubstanciada numa permissão bilateral de fazer ou não fazer, razão pela qual não pode ser exigido pelo Poder Público.

Pode ser promovido tanto no curso do procedimento administrativo, com vistas a impedir o fluxo da correção monetária, como no processo judicial, ocasião em que além de evitar a atualização monetária do crédito, também obsta a cobrança do crédito pela Fazenda Pública.

Não se quer com isso dizer que, na hipótese do depósito efetuado no curso do procedimento administrativo, a Fazenda Pública possa cobrar o crédito tributário que entende devido, mas apenas explicitar que a suspensão da exigibilidade, nesse caso específico, se deu em momento anterior, em razão da impugnação ou do recurso apresentados administrativamente pelo contribuinte.

Judicialmente, o depósito pode ser efetuado no curso do processo, ocasião em que será incidental, ou antes da propositura de qualquer medida judicial, quando será preparatório. Em qualquer dos casos é uma faculdade do contribuinte, que não pode ser amesquinhada pelo Poder Judiciário, mediante exigências de atos autorizativos do depósito.

Em verdade, pretendendo o contribuinte depositar o montante integral da dívida, deve assim proceder, informando ao Juiz competente acerca do depósito efetuado, para que noticie a Fazenda Pública do fato e da conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito correspondente.

Por essas razões, qualquer decisão judicial tendente a amesquinhar a possibilidade de o contribuinte suspender a exigibilidade do crédito tributário mediante depósito integral do valor do débito, será eivada do vício da ilegalidade e, logo, passível de anulação pelo órgão competente, mediante a interposição do recurso cabível.

A suspensão da exigibilidade do crédito se dá, portanto, com a efetivação do depósito, e não da decisão judicial que o autorize. É que, em sendo uma faculdade do contribuinte, não está sujeito a autorização, tendo por si só a força de obstar a cobrança judicial da dívida.

O inciso III menciona a apresentação de impugnação ao lançamento, assim como a interposição de recursos administrativos, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Com a notificação do lançamento tributário, é conferido ao sujeito passivo um prazo para efetuar o pagamento da dívida (geralmente com desconto da multa) ou apresentar suas razões de defesa, que será julgada procedente ou improcedente pela autoridade julgadora. Com a procedência da impugnação, ou se reconhece a inexistência do vínculo supostamente instalado ou se anula o lançamento, fazendo desaparecer, em qualquer das hipóteses, o crédito tributário anteriormente lançado.

Por outro lado, sendo a impugnação julgada improcedente, será o sujeito passivo notificado para, querendo, apresentar recurso à instância superior, permanecendo suspensa a exigibilidade do crédito.

Com a interposição do recurso administrativo, permanece suspensa a exigibilidade do crédito tributário, podendo a decisão (que nesse caso será proferida por Órgão Colegiado) julgar o recurso procedente ou improcedente, da mesma forma que quanto à impugnação.

Após ser proferida decisão definitiva (da qual não cabe mais recurso administrativo), ou depois de caracterizado o não exercício pelo sujeito passivo em impugnar ou recorrer, tempestivamente, na esfera administrativa, retoma o crédito a sua exigibilidade, podendo a Fazenda Pública proceder a sua inscrição em dívida ativa para proposição da Execução Fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/80.

Será objeto de abordagem posterior o processo administrativo que rege o instituto da compensação tributária, o qual igualmente deve suspender a exigibilidade do crédito tributário que se pretendeu compensar.

O inciso IV enumera como hipótese de suspensão da exigibilidade tributária a liminar em mandado de segurança e a liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

A medida liminar concedida em mandado de segurança, desde a edição do Código Tributário Nacional, tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, tal como previsto no artigo 151, inciso IV. Desta forma, suspenso o atributo da exigibilidade, tem-se a impossibilidade da Fazenda Pública dar prosseguimento ao processo de cobrança do tributo.

Por suspender a exigibilidade do crédito tributário, a medida liminar em mandado de segurança impede a efetiva cobrança do tributo, retirando do fisco a possibilidade de adotar quaisquer medidas tendentes à constrição patrimonial do contribuinte, para fins de solver o débito de natureza tributária.

Quanto à tutela antecipatória e ao provimento cautelar (medida liminar concedida em outras espécies de ações judiciais), a questão ganha contornos de maior complexidade.

A inovação veiculada pelo artigo 273 do Código de Processo Civil, a despeito de bem recebida, trouxe muita dúvida acerca de sua efetiva natureza, assim como em relação à sua aplicabilidade em matéria tributária, especialmente no que diz respeito à possibilidade (ou não) de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o mesmo ocorrendo com relação ao provimento cautelar.

Uma corrente sustentava não caber ao Poder Judiciário, mediante concessão de tutela antecipada ou provimento cautelar, suspender a exigibilidade do crédito tributário, primeiro porque tais provimentos não constavam do artigo 151 do CTN (que seria taxativo), e depois porque o Código de Processo Civil não poderia, por ser lei ordinária (enquanto o CTN tem *status* de lei complementar), invadir tal competência para criar novas figuras de causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Outra corrente defendia interpretação extensiva do rol do artigo 151 do CTN — não taxativa — sob o argumento da necessidade de sistematização das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de conformidade com a evolução dos institutos processuais. Dessa forma, não poderia mesmo o CTN, à época da sua edição (1966), ter relacionado a tutela antecipada ou mesmo o provimento cautelar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito, justamente porque foram introduzidas na ordem jurídica brasileira, respectivamente, no ano de 1994 e de 1973¹⁵⁸.

Para esse corrente, ainda, a antecipação dos efeitos da tutela, por antecipar o próprio provimento definitivo (a sentença) não poderia deixar de ter idêntica força jurídica, sob pena de o próprio instituto tornar-se ineficaz.

Em bom momento, o legislador complementar, colocando um ponto final na polêmica, editou a Lei Complementar nº 104/2000 que, modificando o artigo 151 do CTN, prevê como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário “*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*”

Assim, tanto a concessão de medida liminar em mandado de segurança, quanto a tutela antecipada e a liminar concedida em outras espécies de ação judicial, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o fisco de adotar medidas tendentes à efetiva cobrança do tributo.

A concessão da liminar, seja em mandado de segurança, seja em ações judiciais de outra natureza, pressupõe a relevância dos fundamentos jurídicos que ensejaram a impetração

¹⁵⁸ CONRADO, Paulo Cesar, A liminar em ação cautelar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, p. 27.

ou a propositura da ação (*fumus boni juris*), bem como o *periculum in mora*, ou seja, a demonstração de que a demora da prestação pode resultar na ineficácia da medida.

No que tange à tutela antecipada, o legislador foi mais rigoroso, exigindo-se além do fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, a presença de prova inequívoca e verossimilhança da alegação, devendo a prova ser suficiente para que o juiz, dentro da cognição sumária, se convença da verossimilhança da situação jurídica em questão.

Não obstante a previsão de tais requisitos, na maior parte das vezes os juízes tem exigido a prestação de caução como condição para concessão de medida liminar em mandado de segurança ou em qualquer outra espécie de ação judicial, bem como para a concessão de tutela antecipada, o que se mostra absolutamente descabido.

Isso porque, cada uma dessas medidas já possuem nas legislações específicas os requisitos à sua concessão, de forma que, verificada a presença desses requisitos, impõe-se a concessão da medida liminar, independentemente de garantia.

Não pode o juiz exigir ou condicionar a concessão do provimento à apresentação da garantia. Ou estão presentes os requisitos para sua concessão (da liminar), ou não, sujeitando-se o impetrante ou autor da medida aos riscos pertinentes à eventual não prestação de garantia.

Nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, tanto a medida liminar quanto o depósito integral do tributo suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, apenas um deles basta. Se o juiz verificar a presença dos requisitos, deverá conceder o provimento. Exigir depósito significa – contrariando o CTN – suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio de duas modalidades (depósito e medida liminar).

A exigência de caução para a concessão da medida liminar em mandado de segurança ou da tutela antecipada, bem assim dos provimentos cautelares, viola o artigo 151 do CTN, e o próprio artigo 7º da Lei nº 1.533/51, sendo, pois, ilegal.

Situação diversa, entretanto, verifica-se quando o juiz, entendendo não estarem presentes as condições para concessão da medida liminar, faculta ao impetrante ou autor da medida o depósito judicial dos valores questionados.

Nesse caso, o provimento jurisdicional não será ilegal porque (a) a medida liminar, independentemente do depósito, não será concedida, ante a ausência de seus pressupostos, (b) o depósito *per si* será a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e (c) a realização do depósito é apenas facultada ao impetrante e não exigida.

VI. Extinção da obrigação tributária

A relação jurídica, como relatado, surge a partir do momento em que o evento descrito abstratamente no antecedente da proposição normativa é vertido em linguagem competente para o direito, e faz surgir, na realidade jurídica, o vínculo prescrito no conseqüente da norma¹⁵⁹. Trata-se de um liame abstrato, segundo o qual o sujeito ativo é titular do direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto o sujeito passivo tem o dever de cumpri-la.

Durante sua existência, pode sofrer transformações em seus elementos constitutivos ou em seu grau de eficácia, findando com sua extinção, verificada pelo desaparecimento de quaisquer de seus elementos (sujeito ativo, sujeito passivo e objeto) ou dos direitos e deveres correlatos surgidos a partir da instauração do liame obrigacional¹⁶⁰.

Dessa forma, seja por ter se realizado os objetivos reguladores de conduta, seja por outras razões previstas no direito positivo, a relação jurídica tributária experimentará seu fim pela desintegração de um de seus elementos (desaparecimento do sujeito ativo, do sujeito passivo ou do objeto) ou de seus vínculos que ligam esses elementos (desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo ou do dever jurídico cometido ao sujeito passivo).

Sobre o tema, aliás, Paulo de Barros Carvalho, contundente, esclarece que, em nível lógico, não existe outra possibilidade para a extinção da obrigação tributária que não seja uma das cinco citadas.¹⁶¹

Com a extinção da relação jurídica tributária, desaparece, no mesmo instante e junto com ela, a obrigação tributária e o crédito tributário.

A Constituição Federal, no art. 146, III, prevê caber à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário, especialmente sobre crédito e obrigação tributária. O CTN, recepcionado como lei complementar na parte em que trata de normas gerais, enumera as hipóteses de extinção do crédito tributário no art. 156, as quais serão a seguir enumeradas.

VI.1. As causas extintivas do art. 156 do CTN

Dispõe o art. 156 do CTN que:

¹⁵⁹ Nesse momento, o evento deixa de ser um mero acontecimento do mundo fenomênico e passa a ser um fato jurídico. É a linguagem que incide sobre o evento para transformá-lo em fato. Portanto, sem linguagem não há fato, e sem fato o evento deixa de ser relevante para o direito, até que venha a juridicizado.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 465-467.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 467.

“Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no §2º do art. 164;

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

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

Merece, de logo, ressalva sobre a impropriedade do legislador do Código ao se utilizar da expressão extinção do “crédito tributário”, ao invés de fazer menção à extinção da “obrigação tributária”, que é o todo, enquanto o crédito é apenas um de seus elementos. Mais apropriada seria, portanto, a utilização da expressão “extinção da obrigação tributária”.

Segundo relata Paulo de Barros Carvalho, há autores que pretendem reunir as onze causas extintivas previstas no art. 156 do CTN, dividindo-as em causas *de fato* e *de direito*, sendo a prescrição e decadência modalidades *de direito* e as demais *de fato*.¹⁶²

Apesar de aparentemente sustentável, tal classificação não se afigura cabível, uma vez que as onze causas são modalidades jurídicas, verdadeiros acontecimentos que o direito regula e traça seus efeitos, alguns, inclusive, alçados à categoria de verdadeiros institutos jurídicos, como é o caso do pagamento, da transação, da remissão, da prescrição, da decadência e da compensação, modalidade que será objeto de abordagem no capítulo seguinte.¹⁶³

A seguir serão traçados os contornos gerais das espécies do art. 156, com vistas a identificar como cada uma das espécies legais opera efeitos sobre a obrigação tributária, exceção feita à compensação que será abordada em capítulo próprio.

VI.1.1. Pagamento

O pagamento é a modalidade “clássica” e mais comum para extinção da obrigação tributária. Corresponde à entrega pelo devedor, ou por um terceiro, em favor do credor, da importância devida a título de tributo.

¹⁶² *Direito tributário, linguagem e método*, p. 469.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 469.

Uma vez realizado o pagamento, desaparece o dever jurídico do sujeito passivo e, em contrapartida, o direito subjetivo de que estava investido o sujeito ativo. Da mesma forma, e no mesmo instante, desaparece o objeto da prestação, ou seja, o crédito tributário.

VI.1.2. Transação

A transação é a modalidade pela qual, por concessão mútua, credor e devedor dão fim ao litígio, extinguindo a obrigação tributária.

Ressalta Paulo de Barros Carvalho que o princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe a necessidade de previsão legal para que a autoridade competente possa ingressar no regime de concessões mútuas que é da essência da transação.¹⁶⁴

Embora a transação seja um instrumento preparatório para a quitação da obrigação tributária, a sua extinção não se opera por seu intermédio, mas por meio do pagamento do valor acordado, que fulmina, como mencionado, o dever jurídico do sujeito passivo e, em contrapartida, o direito subjetivo de que estava investido o sujeito ativo.

Isso porque as concessões mútuas põem termo ao litígio entre o Estado e o administrado, mas não à obrigação tributária propriamente dita, que se extingue pelo pagamento do montante resultante da incidência da figura transacional.

VI.1.3. Remissão

A remissão é o perdão do montante devido a título de tributo. A exemplo do que ocorre com a transação, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos também impõe a necessidade de lei prévia autorizando a remissão total ou parcial do crédito tributário pela autoridade competente.

A remissão, se total, extingue o direito subjetivo do Estado de exigir a prestação e, conseqüentemente, o correlato dever jurídico do sujeito passivo. Não se confunde com a anistia que opera sobre a obrigação decorrente da norma sancionadora.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Tramita no Congresso Nacional a votação do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária nº 5.082/2009.

¹⁶⁵ CONRADO, Paulo Cesar, *Compensação tributária e processo*, 2ª ed., São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 76.

VI.1.4. Prescrição e decadência

Inicialmente, cumpre ressaltar que, para evitar digressões que não apresentam relevância para o deslinde da investigação proposta, serão descritos no presente tópico apenas os conceitos gerais dos institutos em apreço, com a descrição dos seus reflexos perante a obrigação tributária. Não será, portanto, objeto da presente abordagem, a análise das diversas posições da doutrina sobre a prescrição e a decadência, especialmente no que tange à contagem dos respectivos prazos.

Em linhas gerais, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento¹⁶⁶. Não o fazendo nesse período, decai o seu direito.

A prescrição é uma forma extintiva do direito de cobrança judicial do crédito tributário.

No dizer de Eurico de Santi, “*a decadência corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário e a prescrição do direito do Fisco, à perda do direito de o Fisco ingressar com o processo executivo fiscal.*”¹⁶⁷.

A decadência e a prescrição extinguem o direito subjetivo de que é titular a Fazenda Pública de perceber a quantia devida a título de tributo e, em contrapartida, fulmina o dever jurídico do sujeito passivo, daí advindo a desintegração do próprio laço obrigacional.

VI.1.5. Conversão de depósito em renda

A conversão do depósito em renda nada mais é do que uma modalidade de pagamento, que extingue a obrigação tributária por fulminar o dever jurídico do sujeito passivo e, por correlação lógica, o direito subjetivo da Fazenda Pública, desintegrando-se a própria relação jurídica tributária.

A peculiaridade reside no fato de que a conversão do depósito em renda ocorre nas hipóteses em que o sujeito passivo, tendo impugnado (judicial ou administrativamente) o lançamento e efetuado o depósito do respectivo montante integral do crédito tributário¹⁶⁸, dá-se por vencido na demanda. Nesse instante, com o fim do conflito, ocorre a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública e, conseqüentemente a extinção da obrigação

¹⁶⁶ Na linha de pensamento adotada na presente dissertação, o lançamento tem natureza constitutiva do crédito tributário, e não declaratória, visto ser por meio dele que o evento descrito na hipótese e realizado no mundo fenomênico é vertido em linguagem competente para o direito, fazendo surgir a relação jurídica prescrita no conseqüente, cujo objeto prestacional é exatamente o crédito tributário.

¹⁶⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 99.

tributária, que, vale ressaltar, só se opera se o depósito corresponder ao montante integral da dívida.

VI.1.6. Pagamento antecipado e homologação do lançamento

A referência ao pagamento antecipado e à homologação do lançamento como causa extintiva da obrigação tributária diz respeito às hipóteses em que a constituição do crédito tributário se dá por ato do particular, e não por meio do ato de lançamento operado pela Fazenda Pública.

Isso porque, com a realização do evento descrito abstratamente na hipótese da regramatrix de incidência tributária, o sujeito passivo passa a ter em mãos os elementos necessários para apuração da quantia devida a título de tributo, bem como os respectivos prazos de recolhimento, o que lhe permite efetuar o pagamento do crédito tributário, independentemente de qualquer ato administrativo.

Esse pagamento, contudo, não tem, por si só, o condão de extinguir a obrigação tributária, que depende do ato homologatório a ser realizado pela Fazenda Pública (comissiva ou omissivamente).

Portanto, não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação pertinente requer que ele seja conjugado à homologação expressa ou tácita do sujeito ativo para que se dê por dissolvida a obrigação tributária, diferentemente do que ocorre nas hipóteses de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a mera conduta prestacional do sujeito passivo já opera de pronto a extinção da obrigação tributária.¹⁶⁹

Com a homologação do pagamento, dá-se a extinção do dever jurídico atribuído ao sujeito passivo e do correlato direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, decompondo-se, por consequência lógica, a relação jurídica tributária.

VI.1.7. Consignação em pagamento

A consignação em pagamento se opera no direito positivo brasileiro por meio da ação judicial de consignação em pagamento que é o remédio processual adequado àquele que

¹⁶⁸ O depósito tem o condão de elidir a incidência dos juros de mora e correção monetária.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p.510-511.

deseja pagar sua dívida e não consegue fazê-lo em virtude de recusa ou exigências descabidas do credor.

Na seara do direito tributário, o instituto é regulado pelo art. 164 do CTN¹⁷⁰, que disciplina as hipóteses em que o crédito tributário pode ser consignado judicialmente.

Uma vez julgada procedente a ação, o pagamento se reputa efetuado e o montante consignado se converte em renda do credor tributário, daí porque, a exemplo do que ocorre com a conversão do depósito em renda, e com o próprio pagamento, a hipótese extintiva em apreço fulmina o dever jurídico e o correlato direito subjetivo, desintegrando, conseqüentemente, a própria relação jurídica tributária.

Com a clareza que lhe é peculiar, Luciano Amaro adverte que a consignação em pagamento não se confunde com o depósito. Nos dizeres do citado autor, “*o depositante não quer pagar, quer discutir o questionado débito e, se vencedor, recobrar o depósito. Já o consignante não quer discutir o débito, quer pagá-lo.*”¹⁷¹

VI.1.8. Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado

Decisão administrativa irreformável é aquela que não mais pode ser submetida a recurso dirigido às autoridades administrativas. A menção à expressão “*que não mais possa ser objeto de ação anulatória*” feita pelo legislador do código para qualificar quais as decisões administrativas irreformáveis que têm o condão de extinguir a obrigação tributária remete o intérprete às decisões favoráveis ao sujeito passivo, ou seja, às hipóteses em que a própria Fazenda Pública declara a extinção da obrigação tributária, seja pela inexistência do vínculo supostamente instalado, ou pela nulidade do lançamento, hipótese esta em que se lhe abre novo prazo decadencial para efetuar o lançamento.

¹⁷⁰ Dispõe o art. 164: “A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

- I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
- II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
- III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

¹⁷¹ AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p.395.

Tal decisão opera a extinção da obrigação tributária, pela desintegração de um de seus elementos ou vínculos, a depender do conteúdo da decisão.¹⁷²

Já a decisão judicial passada em julgado é aquela da qual não cabe mais recurso ao Judiciário. A exemplo da decisão administrativa, constitui-se em forma extintiva da obrigação tributária quando for favorável ao sujeito passivo, e se volte contra o lançamento tributário para declarar ou a inexistência da relação jurídica (por vício em qualquer dos seus elementos ou vínculos) ou a nulidade do lançamento (normalmente por vícios de constituição do ato de lançamento).

Em ambos os casos, a linguagem proferida pela Administração Pública e/ou pelo Judiciário é uma linguagem de sobrenível que se volta contra a linguagem de posição hierárquica inferior (ato de lançamento) para lhe desconstituir juridicamente.¹⁷³

Uma vez proferida tal decisão,

VI.1.9. Dação em pagamento em bens imóveis

Introduzida como modalidade extintiva da obrigação tributária com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a dação em pagamento em bem imóveis depende para operar o efeito extintivo da obrigação tributária de prévia regulamentação em lei que introduza os requisitos para sua aplicação, prescrevendo a forma e condições em que o instituto se verificará.¹⁷⁴

Sua origem é encontrada no direito privado, que define o instituto como um acordo liberatório feito entre credor e devedor, em que o credor consente na entrega de uma coisa diversa da avençada. Em conseqüência, o devedor, com anuência do credor, poderá dar em pagamento uma coisa no lugar da outra, inicialmente avençada.¹⁷⁵

Para fins do efeito que opera sobre a obrigação tributária, trata-se, na verdade, de mais uma modalidade de pagamento que extingue o dever jurídico do sujeito passivo e o correlato direito subjetivo do credor, desintegrando o próprio vínculo relacional.

¹⁷² A decisão pode extinguir o liame propriamente dito, o crédito tributário (nos casos, por exemplo, de pagamento prévio); o dever jurídico, o direito subjetivo, ou até mesmo um dos sujeitos.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 514-515.

¹⁷⁴ A título de exemplo, o Município de São Paulo disciplinou o matéria por meio da Lei municipal nº 13.259/2001.

¹⁷⁵ DINIZ, Maria Helena, *Código Civil anotado*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p.322.

VII. Compensação

VII.1. Noções preliminares

Derivado do latim, *compensatione*, de *compensare*, significa o ato de contrabalançar, de pesar e equilibrar duas coisas nos pratos de uma balança¹⁷⁶, a fim de verificar se o peso é igual.

Na língua portuguesa, o verbo compensar (que ora aparece como verbo transitivo direto, ora como verbo transitivo direto e indireto) pode significar estabelecer equilíbrio entre coisas, reparar o dano, o incômodo, reparar um mal com um bem correspondente, indenizar, ressarcir, recompensar, extinguir ao mesmo tempo encargos recíprocos de dois devedores, dentre outros significados¹⁷⁷.

Nas palavras de Maria Helena Diniz “a compensação é um modo de extinção de obrigação, até onde se equivalerem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedora e credora uma da outra.”¹⁷⁸

Em breve relato sobre a origem do termo compensação, Maria Helena Diniz ensina:

O termo compensação deriva etimologicamente do substantivo latino *compensatio, onis*, significando compensação, balança, remuneração, que se origina do verbo latino *compensare*, ou seja compensar, remunerar, colocar em balança, contrabalançar, que, por sua vez, advém de *compendere*, isto é pesar com, pesar juntamente. Os dois verbos apresentam como prefixo a preposição com (*cum pensare* e *cum pendere* no sentido de pesar com, de pesar ao mesmo tempo nos pratos de uma balança). Isto porque, para medida comum de valor, os romanos se utilizavam de metais que precisavam ser pesados, pois naquela época não traziam o seu valor marcado por qualquer sinal. [...]. A compensação evoca ‘a imagem de uma balança, como se, em seus pratos, fossem pesadas as obrigações até o igualamento das posições’.¹⁷⁹

A compensação apareceu inicialmente como instituto jurídico do direito civil para solucionar conflitos intersubjetivos no âmbito das relações entre os particulares. Mais especificamente, surgiu como forma de extinção das obrigações quando os sujeitos das relações jurídicas eram ao mesmo tempo credor e devedor um do outro.

O signo compensação tem conteúdos semânticos (relação do signo com o objeto a que ele se refere) diversificados na linguagem do direito, dependendo do contexto em que é

¹⁷⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 39.

¹⁷⁷ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Dicionário da língua portuguesa*, p. 446.

¹⁷⁸ DINIZ, Maria Helena, *Código civil anotado*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 328.

¹⁷⁹ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, 16ª Ed, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 297-298.

utilizado¹⁸⁰, ou seja, da sua relação sintática, que consiste justamente na relação do signo em estudo com outros signos do mesmo texto ou discurso.

Consoante se demonstrará ao longo desse trabalho, o termo compensação se apresenta em diferentes sentidos, caso seja analisado sob a ótica do direito das obrigações, ou sob a égide do Código Tributário Nacional, ou ainda como *modus operandi* do cânone constitucional da não cumulatividade do IPI e do ICMS, ou ainda do PIS e COFINS, dentre outros contextos, sendo objeto da presente análise apenas as duas primeiras acepções, recaindo sobre a segunda delas o tema central da abordagem em tela.

No direito brasileiro, o instituto passou a ser utilizado pelo direito tributário com o mesmo conteúdo semântico da sua origem privada, ou seja, como um modo de extinção da obrigação (agora de natureza tributária).

Inicialmente, é importante frisar que, de forma genérica, compensar pode ser entendido como o ato de pesar dois créditos, o de "A" para com "B", e ao mesmo tempo o de "B" para com "A", contrabalançando-os, a fim de, promovendo um encontro de contas, estabelecer o equilíbrio entre elas, extinguindo-se os débitos recíprocos, na exata medida do equilíbrio entre eles.

Corresponde, portanto, ao acerto de débito e crédito entre partes que têm, simultaneamente, condição recíproca de credor e devedor, de forma que, havendo reciprocidade de obrigações, podem elas ser extintas pelo encontro de contas para evitar a submissão das partes a um duplo ato cumprimento.¹⁸¹

Quanto à natureza jurídica, configura-se, no dizer de Fabio Artigas Grillo, “como *modo de extinção especial de obrigações recíprocas que se consideram quitadas entre si.*” No que tange à sua eficácia, assevera o mesmo autor que “a compensação resulta *valer como pagamento*, mas como consequência os créditos recíprocos extinguem-se totalmente, caso iguais, ou parcialmente, caso desiguais.” Gera os mesmos efeitos do pagamento, enquanto forma de extinção de obrigações, daí porque dizer-se que a extinção do crédito e do contracrédito configura-se como efeito da compensação.¹⁸²

¹⁸⁰ BRITO, Edvaldo, ICMS: Restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento” in ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a LC 102*. p. 55.

¹⁸¹ GRILLO, Fábio Artigas. *Compensação tributária e o direito privado*, In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito tributário e o novo Código Civil*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 468.

¹⁸² *Ibidem*, p. 469.

Adverte Antunes Varela que o papel da compensação é duplo: simplificar e garantir a realização do pagamento, mesmo nas hipóteses em que o devedor esteja em risco de insolvência.¹⁸³

O mesmo autor conceitua o instituto como “o meio do devedor se livrar da obrigação, por extinção simultânea do crédito equivalente de que disponha sobre seu credor.”¹⁸⁴

A compensação pode ser legal, quando se opera de pleno direito, em decorrência da lei, independentemente da vontade das partes, mesmo que uma delas se oponha¹⁸⁵, judicial, quando declarada pela autoridade judicial, e voluntária ou convencional, quando decorrente da vontade das partes.

VII.2. Origem histórica

Os primeiros registros da utilização do instituto da compensação foram encontrados no direito romano. No início, contudo, apegados ao individualismo e à autonomia extrema da vontade, os romanos não conheciam a compensação, tendo por independentes os créditos e débitos recíprocos. Essa situação criava problemas sob o ponto de vista de equidade, pois um devedor, muitas vezes, pagava sua dívida ao credor, mas este, por sua vez, deixava de pagar ao devedor recíproco, expondo, desnecessariamente, o crédito à insolvência.¹⁸⁶

Já nessa época, o remédio admitido era a compensação convencional, ou decorrente da vontade das partes.

Entretanto, era ilógico permitir que, duas pessoas, sendo concomitante e reciprocamente credoras e devedoras uma da outra, tivessem contra si o direito de ação¹⁸⁷, daí a necessidade do aparecimento do instituto fora do campo da vontade das partes.

Um das formas mais antigas de que se tem notícia foi a *compensatio argentari*, segundo a qual se um banqueiro tivesse um crédito contra um cliente com conta corrente, era obrigado a compensar ao invés de cobrá-lo. Outra forma romana de compensação era *deductio do bonorum emptor*, segundo a qual o *bonorum emptor*, que era o comprador em bloco de todo um patrimônio, geralmente de pessoa insolvente, se fosse também credor do

¹⁸³ VARELA, Antunes, *Das obrigações em geral*, 7ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1997, p.197.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 197.

¹⁸⁵ DINIZ, Maria Helena, *Código civil anotado*, p. 329.

¹⁸⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Direito civil, teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*, v. 2, 5ª ed., São Paulo, Atlas, 2005, p. 303.

¹⁸⁷ CASQUET, Pedro Guilherme Modonese. *Da compensação tributária com créditos de terceiros*. Disponível em http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=235, acesso em 26/03/2010.

falido, compensava o seu crédito, mediante pagamento da diferença entre o valor do patrimônio e o de seus créditos.¹⁸⁸

Também se conhecia a compensação resultante de ações de boa-fé, que era realizada de forma facultativa pelo magistrado, visto ser contra a honestidade deixar de compensar dívidas recíprocas.

No entanto, foi demorada a aceitação do instituto no direito romano. No período medieval, a compensação era incompatível com o sistema feudal.¹⁸⁹

Somente no direito de Justiniano a compensação foi mais difundida e passou a ser operada de pleno direito.¹⁹⁰ Nesse período, o instituto passou a ser utilizado em todas as ações, operando-se automaticamente, desde que o crédito do réu fosse líquido e vencido.¹⁹¹

No direito positivo brasileiro, a compensação foi disciplinada pela primeira vez no art. 439¹⁹² do Código Comercial, Lei nº 556, de 25/06/1850.¹⁹³

Em seguida, o Código Civil de 1916 (Lei 3.071 de 1º de janeiro de 1916), inspirado no sistema francês, contemplou a matéria nos arts. 1009 a 1024, mantendo a essência da legislação comercial, porém definindo os elementos essenciais para sua caracterização.

No direito privado, atualmente, a matéria encontra-se disciplinada no Capítulo VII, do Título III, do Livro I, da Parte Especial do Código Civil, nos arts. 368 a 380, sendo de capital importância para o presente estudo a análise de alguns desses dispositivos legais.

VII.3. A compensação no Código Civil Brasileiro

No âmbito do direito civil, especificamente na parte do direito das obrigações, a compensação aparece como modo legal de extinção da obrigação, independentemente da vontade das partes, operando-se, de pleno direito, sempre que houver duas pessoas recíproca e concomitantemente credoras e devedoras uma da outra, oportunidade em que se confrontarão suas dívidas recíprocas, solvendo-se uma com a outra até a concorrência e equivalência dos valores devidos.¹⁹⁴ Para que se opere de pleno direito, a despeito da oposição de uma das

¹⁸⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Op. cit.*, p. 303.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 304.

¹⁹⁰ PRICE WATERHOUSE. *Compensação de tributos federais*, São Paulo, Atlas, 1998, p. 9.

¹⁹¹ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Op. cit.*, p. 304.

¹⁹² “Art. 439. Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito de exigir que se faça a compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem.”

¹⁹³ PRICE WATERHOUSE, *Compensação de tributos federais*, p. 10.

¹⁹⁴ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 251.

partes, é preciso que o interessado alegue, como matéria de defesa, no prazo para contestar ou para embargar.¹⁹⁵

Com a compensação, dar-se-á a extinção total ou parcial de obrigações, em decorrência de serem duas pessoas ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra¹⁹⁶, anulando-se as dívidas na medida do *quantum* de cada uma, de forma que, se os débitos forem de iguais valores, a extinção de ambas as dívidas será total, caso contrário, a dívida menor será totalmente extinta, e a maior extinguir-se-á apenas parcialmente, no valor correspondente ao da menor.

A matéria está disciplinada no Capítulo VII, do Título III, do Livro I, da Parte Especial do Código Civil, nos arts. 368 a 380.

Dispõe o art. 368 da lei substantiva pátria que “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.

Quer com isso dizer que, havendo obrigações recíprocas entre duas pessoas, elas se extinguirão até onde se compensarem, de forma que, consoante explicitado, se ambas forem equivalentes, haverá a extinção total das duas dívidas, caso contrário, se dará a extinção total da dívida menor, e a extinção parcial da maior, no valor correspondente ao da menor.

Já o art. 369 estabelece os pressupostos essenciais para que se opere a compensação legal, ao dispor que ela se dará apenas entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis. Da análise conjunta desses dispositivos normativos, depreende-se que a lei impõe como requisitos à compensação legal que os créditos sejam recíprocos, líquidos, exigíveis e fungíveis.

No que tange à reciprocidade dos créditos, as partes devem ser ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra; já pela liquidez devem as obrigações ser certas quanto à sua existência (certeza), e determinadas quanto ao seu objeto (valor).¹⁹⁷

Nesse sentido, as obrigações líquidas serão aquelas comprováveis de plano, não sendo necessário para atender ao requisito da determinação de sua quantia que o montante esteja expresso no título, bastando que estejam presentes critérios suficientes para apuração do *quantum* devido, mediante simples operações aritméticas¹⁹⁸.

Além disso, as dívidas não de ser exigíveis, ou seja, deverão estar ambas vencidas, sob pena de privar-se um dos devedores do benefício do seu prazo para pagamento. Nessa medida,

¹⁹⁵ DINIZ, Maria Helena, *Código civil anotado*, p. 329.

¹⁹⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*. p. 39.

¹⁹⁷ DINIZ, Maria Helena, *Código civil anotado*, p. 329.

¹⁹⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 41.

vislumbra-se que as dívidas condicionais somente serão compensáveis após o implemento da respectiva condição, eis que vencida é somente a dívida cujo pagamento independe do implemento de qualquer termo ou condição¹⁹⁹.

Finalmente, para que os débitos sejam compensáveis, é necessário que eles sejam fungíveis entre si, pelo que as prestações deverão ser homogêneas e da mesma natureza, ou seja, da mesma espécie e qualidade, para que seja possível o intercâmbio delas, com a mútua satisfação dos credores²⁰⁰, sendo tal requisito decorrência do princípio segundo o qual ninguém pode ser obrigado a receber coisa diversa da que lhe é devida.

Mesmo que falte algum dos requisitos indispensáveis à ocorrência de pleno direito da compensação de débitos, podem as partes acordar a sua ocorrência, suprindo a falta de um ou mais requisitos, passando a existir, nesse caso, a compensação convencional, ou decorrente da vontade das partes.

A compensação revela-se um instituto de grande utilidade nas relações de direito privado, posto que permite a extinção de obrigações, sem o deslocamento de fundos e remessas de dinheiro, evitando, assim, a inútil circulação da moeda, além de evitar os riscos de uma possível insolvência dos devedores, garantindo-se a ambas as partes o recebimento de seus créditos. O mesmo se diga no âmbito do direito público, como adiante se demonstrará.

VII.4. A fenomenologia da compensação tributária

Analisada a compensação como instituto genérico, historicamente derivado do direito privado, passa-se a análise do conceito e aspectos que ele adquire ao ser inserido no âmbito do direito público, mais especificamente do direito tributário.

Nesse ramo do direito²⁰¹, o instituto da compensação sofre várias transformações, como se verá, sem, entretanto, perder sua essência privada de encontro de contas entre credores e devedores, sendo que, no caso da compensação tributária, um dos credores será, necessariamente, uma pessoa jurídica de direito público competente para instituir tributo, ou pessoa de direito privado que, pelo fenômeno da parafiscalidade, figure no pólo ativo da obrigação tributária, fazendo as vezes do ente estatal.²⁰²

¹⁹⁹ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 254.

²⁰⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 42.

²⁰¹ É premissa da presente investigação que o Direito é uno, de forma que a sua divisão em ramos ocorre para fins meramente didáticos.

²⁰² DA SILVA, Ricardo Frigini, *Compensação do indébito tributário*, p. 18.

A compensação tributária é norma, fato jurídico relacional e relação jurídica que uma vez formalizada em linguagem competente para o direito extingue, de um lado, o crédito tributário e, de outro, o objeto da relação de débito do Fisco.

Está prevista, inicialmente, em norma geral e abstrata que pressupõe a existência de duas outras normas, igualmente gerais e abstratas, quais sejam, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz do chamado pagamento indevido.

A regra matriz de incidência tributária indica, conotativamente, em sua hipótese, os elementos do chamado “fato jurídico tributário”, e no conseqüente os da chamada “obrigação tributária”, formando-se uma norma que pode ser enunciada da seguinte forma: dado o fato jurídico tributário, deve ser a instauração da relação obrigacional entre o credor e o devedor²⁰³.

Por sua vez, a regra matriz do designado pagamento indevido enuncia em sua hipótese os elementos do fato jurídico do pagamento indevido, e no conseqüente os critérios da relação de débito do Fisco.

A norma geral e abstrata da compensação surge como uma terceira norma que combina em sua hipótese as duas normas citadas e no seu conseqüente prescreve a relação jurídica da compensação. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho, ensina:

“Postas tais realidades, cabe-nos ajuntá-las, combinando norma relativa à obrigação tributária e aquela relativa ao débito do Fisco, sacando uma terceira estrutura normativa: (iii) a da compensação tributária, que será assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinando tributo, conjugado ao fato relacional da obrigação, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débitos do Fisco e crédito do sujeito passivo. Tudo, operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”²⁰⁴

Entretanto, considerando que a mudança do comportamento humano pressupõe a incidência da linguagem propriamente dita, não basta a existência das normas gerais e abstratas para que se opere a compensação tributária.

É imprescindível a existência de duas outras normas individuais e concretas que tenham formalizado em linguagem competente o crédito tributário e o débito do Fisco. Tais normas passam a compor o antecedente de outra norma individual e concreta que formaliza a compensação. Daí dizer-se que a compensação é norma.

A positivação da compensação se dá, assim, por meio de norma individual e concreta que promove o encontro de relações (a relação jurídica que constitui o crédito tributário e a

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 480.

relação que constitui o débito do Fisco), extinguindo-as até o montante em que se equivalerem²⁰⁵.

O antecedente dessa norma individual e concreta descreve a existência do crédito tributário e do débito do Fisco, enquanto o conseqüente prescreve a relação jurídica da compensação que formalizará o encontro de contas, o cálculo relacional que promoverá a extinção das obrigações na exata medida em que elas se equivalerem. Eis a compensação enquanto relação jurídica.

A aplicação da norma de compensação, com a instauração da relação jurídica da compensação, gera a extinção do crédito tributário e da relação de débito do Fisco. Contudo, para que o efeito extintivo se opere, necessária a descrição do fato jurídico relacional da compensação no antecedente de norma individual e concreta cujo conseqüente normativo prescreve a extinção dos vínculos obrigacionais. Eis a compensação como fato.²⁰⁶

A autoridade administrativa ou judicial e o particular estão habilitados a expedir a norma individual e concreta que formaliza a compensação, sendo que no caso do particular, não obstante a compensação se concretize no instante em que remetida a declaração de compensação, operando desde então o efeito de extinguir as obrigações, o ato do particular estará sujeito à homologação expressa ou tácita por parte da Administração.

Na hipótese aventada, o contribuinte passa a ser o agente enunciativo que possui competência para realizar a atividade de enunciação. A enunciação do contribuinte exterioriza enunciados-enunciados no sistema do direito positivo cujo objetivo é extinguir o crédito tributário e o débito do Fisco, sendo, contudo, resguardado a Administração Pública o direito de apurar posteriormente se a extinção do crédito pela compensação se deu forma correta²⁰⁷.

Nesse sentido, ensina Tárek Moysés Moussalem:

“No caso da compensação, o próprio sistema de direito positivo elegeu o ato da entrega da declaração de compensação (tempo de compensação-enunciação-enunciada) como momento da extinção da relação jurídico-tributária. Basta analisar o enunciado-enunciado do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96: ‘Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.’

Não se há que negar que a apresentação da compensação-enunciação-enunciada tem por efeito jurídico determinar que o momento da

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 480.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 481.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 481.

²⁰⁷ MOUSSALEM, Tárek Moysés, Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, In *Compensação tributária*, p. 173.

extinção do crédito tributário ocorre na data da protocolização da ‘declaração de compensação’.

Noutro dizer, muito embora o pedido esteja na situação de pendência de homologação pela Fazenda Pública, a compensação reputa-se ocorrida, e o crédito tributário, declarado pelo sujeito passivo extinto.”²⁰⁸

De logo, portanto, insta ressaltar que a previsão legal contida no parágrafo segundo do art. 74 da Lei nº 9.430/1996²⁰⁹ não tem o condão de modificar o momento em que se reputa ocorrida a extinção da obrigação tributária levada à compensação, mas tão-somente de possibilitar à autoridade fiscal a verificação do enunciado-enunciado expedido pelo contribuinte, para homologá-lo ou não.

Ou seja, trata-se da imposição de uma condição resolutória para a extinção da obrigação, o que significa dizer que enquanto não houver a análise da compensação pela Fazenda Pública (para homologar ou não o procedimento do contribuinte), a compensação surtirá os efeitos relativos à extinção prevista no art. 151, III do CTN.²¹⁰

VII.5. Fundamentação constitucional do direito à compensação tributária e delimitação do âmbito de liberdade do legislador infraconstitucional

Inicialmente, cumpre demonstrar que o direito à compensação, além do quanto já exposto no que tange às normas gerais de direito tributário, encontra respaldo no texto constitucional, mais especificamente nos princípios da supremacia da Constituição, da moralidade dos atos públicos, da igualdade, da legalidade, da vedação ao enriquecimento ilícito, no direito de propriedade e no primado do devido processo legal.

Em um Estado Democrático de Direito, como o Brasil, o Estado há de ser servo e fiel cumpridor da sua Constituição, cabendo-lhe, precipuamente, zelar pela garantia e efetividade do princípio da supremacia das disposições constitucionais.²¹¹

Se o Estado mantém em seus cofres tributo em montante superior ao que a ordem jurídica lhe autoriza, cumpre a imediata restituição, em atendimento ao princípio da supremacia da Constituição. Com efeito, nessa situação, a ordem jurídica precisa ser

²⁰⁸ MOUSSALEM, Tárek Moysés, Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, In *Compensação tributária*. P. 174.

²⁰⁹ Art. 74 [...]

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

²¹⁰ LONGO, José Henrique, Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada, In *Compensação tributária*. p. 230.

restaurada através do ressarcimento célere ao contribuinte lesado pelo tributo que lhe foi inconstitucionalmente cobrado ou, de alguma forma, indevidamente recolhido. Para atingir esse objetivo, o contribuinte pode compensar o seu recolhimento indevido para com a Fazenda Pública, com crédito tributário que detenha perante o mesmo ente estatal.²¹²

A imediata e integral restituição de tributo indevidamente recolhido deveria ser, inclusive, de iniciativa de ofício do próprio Estado, na medida do seu dever de cumprir e fazer cumprir os princípios e demais normas constitucionais.

Além disso, o princípio da moralidade pública, insculpido no art. 37 da Constituição Federal, deve nortear a atividade da Administração Pública, determinando a devolução imediata daquilo que foi indevidamente cobrado, e impedindo o legislador ordinário de editar atos normativos que de alguma forma, amesquinhe o direito à compensação. Sobre a matéria, elucidativas as palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

A questão que se coloca para a reflexão dos estudiosos é a seguinte: Pode o legislador ordinário reduzir o direito à compensação – conferindo ao Poder Público o direito de ser “caloteiro” – sem ferir o princípio da “moralidade pública”? Pode apenar o contribuinte com a perda de liberdade, se atrasar o pagamento de tributos, e de outro lado, retirar deste o direito de ressarcir-se, imediatamente, do que lhe foi exigido ilegalmente, consagrando a favor Poder Público, o dito ‘façam o que eu digo, mas não façam o que eu faço’ sem violentar o princípio da moralidade pública?²¹³

Conclui o citado autor ainda que “Admitir a redução de um direito do contribuinte, visando homenagear a “ilegalidade tributária”, transformando-a em “princípio eficaz” é, à evidência, violentar o fundamento da moralidade, o que não se pode admitir, a bem do Estado de Direito Democrático do Brasil”²¹⁴.

Outro ponto que se coloca de extrema relevância para desenvolvimento do raciocínio proposto é a definição do âmbito de liberdade do legislador infraconstitucional na fixação das normas que regulamentam o exercício da compensação pelos contribuintes.

Consoante especificado, as normas gerais de direito tributário devem ser veiculadas por lei complementar e disciplinam os contornos gerais das matérias previstas no inciso III do art. 146 da Constituição, dentre elas crédito tributário, inclusive suas formas de extinção, dentre as quais está prevista a compensação.

²¹¹ GUERREIRO, Rutnéa Navarro; PONTES, Helenilson Cunha, A compensação do indébito tributário, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 19, São Paulo, Dialética, abril-1997, p. 66.

²¹² *Ibidem*, p. 67.

²¹³ A compensação dos tributos e a moralidade pública, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 8, São Paulo, Dialética, mai-1996, p. 83.

²¹⁴ *Ibidem*, p.85.

O instituto da compensação aparece no Código Tributário Nacional como uma das formas de extinção do crédito tributário, previsto expressamente no seu art. 156, inciso II, e disciplinado no seu art. 170.

A maior parte da doutrina entende que o dispositivo em apreço exige para que seja possível a compensação contra a Fazenda Pública a sua expressa previsão legal²¹⁵, impedindo, assim, ao contribuinte o direito de opor à Fazenda Pública a compensação legal inserta no art. 368 do Código Civil, ou mesmo de compensar diretamente, ficando amarrado aos caprichos do legislador ordinário, que poderá ou não instituir, mediante lei, a compensação para os casos que especificar.

Um dos argumentos freqüentemente utilizado para justificar a suposta necessidade de lei ordinária disciplinando o instituto da compensação nas diversas esferas de governo é o fato de o débito do Fisco configurar-se em bem público, portanto, indisponível. Daí, pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos, teria necessariamente que ter sua sistemática de pagamento prevista em lei.

Ocorre que, sendo o débito do Fisco intrinsecamente ilegal – já que se trata de indébito – não pode sequer ser qualificado como receita pública, que, como ato emanado do Poder Público, haveria de ser necessariamente legal. Trata-se, valendo-se das palavras de Gabriel Lacerda Troianelli, de “mero *ingresso de caixa decorrente de exigência ilegítima de pretensão tributo*”.²¹⁶

Como ingresso de caixa, e não receita pública, não se integra ao patrimônio público, o que resulta no dever de ser restituído ao proprietário tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso.²¹⁷

Nesse sentido, elucidativas as palavras Régis Fernandes de Oliveira:

Há entradas que não constituem receitas. Estas, como se viu, são entradas definitivas. Ocorre que há ingressos que se destinam à devolução ou constituem mera movimentação de caixa. (...) Em suma, os movimentos de caixa constituem-se em entradas provisórias, isto é, ingressam nos cofres públicos por alguma razão jurídica, mas neles não permanecem, devendo o Estado restituir seu montante a quem de direito (...). logo, não se pode dispor das quantias como se suas fossem, uma vez que devem ser restituídas tão logo superado o motivo que as ensejou.²¹⁸

²¹⁵ Gabriel Lacerda TROIANELLI, *Compensação do indébito tributário*, p. 67.; ALBUQUERQUE, Cintia Daniela Bezerra de, A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte, In. *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 41, São Paulo, Revista dos Tribunais, nov/dez. 2001, p. 106 e 109.

²¹⁶ O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 6, p. 30.

²¹⁷ *Ibidem*, p. 30.

²¹⁸ *Receitas públicas originárias*, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 65 e 68

Se inexistir, portanto, motivo legítimo para o ingresso do “indébito tributário”, impõe-se a sua imediata restituição ao contribuinte, verdadeiro proprietário da quantia indevidamente paga a título de tributo. Nessas situações, a Administração figura como simples possuidora dos recursos, sendo essa posse necessariamente injusta, por ser exercida com *animus domini* sob quantia que não lhe pertence.²¹⁹

Na linha do raciocínio até aqui desenvolvido, tem-se que o art. 170 do Código Tributário Nacional²²⁰ estabeleceu um limite à compensação das dívidas fiscais dos contribuintes, gerando uma situação aparentemente anti-isonômica, uma vez que, obstando o direito dos contribuintes ao pronto ressarcimento do denominado indébito tributário, feriu os princípios constitucionais da supremacia das disposições constitucionais, da igualdade, da moralidade, da vedação ao enriquecimento ilícito, da garantia ao direito de propriedade e do devido processo legal.

Da análise do citado art. 170, depreende-se que o legislador prestigiou a arrecadação fazendária em detrimento do imediato ressarcimento ao contribuinte do designado indébito tributário, na medida que limitou o direito de compensação, restringindo-o, tão somente, às ocasiões em que houvesse autorizações previstas nas leis e regulamentos das diversas Fazendas Públicas.

Ocorre que, tal limitação fere flagrantemente o direito de propriedade previsto no art. 5º da *Lex Matter*, posto que, havendo um pagamento tributário indevido ocorrerá, necessariamente, apropriação por parte do Estado de parcela de propriedade do contribuinte, sem que tenha havido o devido processo legal para tanto, de sorte que, quanto mais o Estado demorar para ressarcir esse indébito ao seu legítimo proprietário, mais estará desrespeitando o direito dos contribuintes ao seu pronto ressarcimento, razão pela qual qualquer obstáculo à compensação ou restituição desse indébito significará nítida ofensa ao texto constitucional.

Além do que, via de regra, o indébito tributário por si só viola o primado da legalidade, na medida em que tributo sem base legal é forçosamente considerado indevido. E, se o tributo cobrado com fulcro em ato normativo ilegal fere por si só o cânone da legalidade, admitir a sua retenção prolongada pelo Poder Público seria desrespeitar mais uma vez o princípio da legalidade, além de contrariar lições preliminares de equidade.

²¹⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 6, p. 30.

²²⁰ “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.”

No mais, a injustificada manutenção pelo Poder Público de arrecadação proveniente de tributos ilegais ou meramente indevidamente pagos, seja pela cobrança por parte do Estado premeditadamente indevida (pela ciência da inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma instituidora do gravame), seja pela postergação de sua devolução, ofende, como já delineado, frontalmente o primado da moralidade dos atos da administração, configurando-se, assim, como ato ilícito.²²¹

É que, muitas vezes, mesmo tendo o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça (cada qual em suas esferas de competência) decidido reiteradamente pela inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinada lei instituidora ou majoradora de tributos, no exercício do controle difuso da constitucionalidade das leis, a Receita Federal faz "vista grossa" para tais decisões, alegando que teriam efeito apenas entre as partes, e continuam a cobrar tributos que já tem plena ciência de ser indevidos, por decisão das Cortes Maiores do País, na esperança de que diversos contribuintes não recorram ou deixem de contestar tais cobranças. Ora, é indubitável que atitudes dessa baila ferem frontalmente o princípio da moralidade dos atos públicos.

Portanto, resta claro que o direito ao pronto ressarcimento do indébito tributário é corolário dos direitos constitucionais que asseguram a propriedade, bem assim dos primados da legalidade e da moralidade, pelo que resta evidenciada a patente inconstitucionalidade do art. 170 do Código Tributário Nacional na medida em que obsta ao contribuinte a possibilidade de compensar seus créditos com dívidas tributárias, privilegiando a arrecadação fazendária, em detrimento do incontestável direito do contribuinte ao pronto ressarcimento do indébito tributário.

Prevalendo a interpretação segundo a qual o art. 170 do Código Tributário Nacional, enquanto norma geral de direito tributário, com força de lei complementar, pressupõe a existência de lei ordinária que delimite as condições em que pode ser realizada a compensação tributária, é inquestionável, por tudo o quanto foi dito, a sua patente inconstitucionalidade.

Outra interpretação possível é no sentido de que o art. 170 confere ao legislador ordinário uma faculdade, uma permissão bilateral de fazer ou não fazer. Ou seja, a compensação já está prevista como forma de extinção do crédito tributário no art. 156, isso é incontestável e legítimo. O legislador ordinário pode disciplinar a matéria, entretanto, não

²²¹GRECO, Marco Aurélio, Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 26-27.

pode restringir o direito, que estaria assegurado pelos princípios constitucionais mencionados anteriormente e ainda pela dicção expressa do art. 156. Nessa hipótese, a disciplina da matéria em lei ordinária não é condição para efetivação da compensação, mas mera faculdade do legislador ordinário que não pode amesquinhar o direito do contribuinte de extinguir seus créditos tributários por meio da compensação com os créditos que detém perante a mesma Fazenda Pública.

Nesse sentido, seja considerando o art. 170 inconstitucional, seja considerando o seu comando como uma permissão bilateral ao legislador ordinário para tratar da matéria, na ausência de normas legítimas disciplinadoras da compensação, aplicam-se-lhe, na mesma linha de entendimento de Gabriel Lacerda Troianelli²²², as regras do Código Civil, especialmente as contidas nos arts. 368 e 369, que estipulam os requisitos para ocorrência da compensação legal, quais sejam, a reciprocidade, liquidez, exigibilidade e fungibilidade entre si dos créditos, considerando-se para o campo tributário as peculiaridades inerentes à relação jurídico-tributária.

Esse entendimento prestigia, inclusive, os princípios constitucionais da supremacia das disposições constitucionais e da moralidade pública, ao impedir que o Poder Público se locuplete de eventual omissão ou ilegalidade na regulação do direito do contribuinte à imediata compensação dos tributos indevidamente pagos.

VII.6. A compensação na esfera federal – breve relato histórico

O Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei 5.172/66, acolhida pela nova Ordem Constitucional com status de lei complementar, trouxe o fundamento de validade para a legislação ordinária editar os enunciados que regulamentam a compensação tributária, não obstante, como visto, tais regulamentos não sejam condição ao direito do contribuinte de efetuar a compensação.

Com base no art. 170 do CTN, foram inseridas diversas normas, contendo em seus enunciados dispositivos reguladores do procedimento de compensação.

A primeira delas foi o Decreto-lei 2.287/86, alterado pela Lei 11.196/05, que trata da compensação efetuada de ofício pela autoridade administrativa quando verificadas,

²²² Gabriel Lacerda TROIANELLI, *Compensação do indébito tributário*, pp. 133-136.

simultaneamente, a presença de pedido de restituição e a existência de um crédito tributário em face do requerente.²²³

A partir do ano de 1991, a matéria foi tratada em legislação própria, especificamente na Lei federal nº. 8.383, de 30 de dezembro daquele ano, posteriormente alterada pela Lei nº. 9.069, de 29 de junho de 1995, quando passou a haver expressivo aumento na utilização pelos contribuintes do instituto da compensação, tendo em vista que, pela primeira vez no País, um diploma legal autorizou expressamente o pagamento de tributos federais mediante compensação com outros tributos federais, desde que da mesma espécie.²²⁴

Referida Lei 8.383/91, especificamente com seu art. 66²²⁵, pretendia não só beneficiar o contribuinte, como também racionalizar os procedimentos destinados a ressarcir-lo dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo, reduzindo, conseqüentemente, os custos da própria Administração Pública com a denominada repetição do indébito.

Na realidade, com o advento da referida Lei nº 8.383/91, foi expressamente dada ao contribuinte a possibilidade de compensar seus créditos tributários federais, vencidos, vincendos ou futuros, com outros da mesma espécie, independentemente de qualquer autorização legal, ou pedido administrativo ou judicial, ressalvada a possibilidade da administração apurar a legitimidade e exatidão do *quantum* compensado.

Imperioso verificar que de o âmbito de compensação referido pelo mencionado art. 66 não é tão extenso quanto o previsto pelo Código Tributário Nacional, visto que aquele só abrange tributos e contribuições da mesma espécie²²⁶, ao passo que pelo código, na linha de raciocínio defendida no presente trabalho, o direito à compensação seria irrestrito entre os créditos e débitos perante a mesma Fazenda Pública.

Ocorre que, a então Secretaria da Receita Federal, bem como o então Ministério da Previdência Social, através da edição de atos infralegais, procuraram obstar o direito dos

²²³ JANINNI, Tiago Cappi. Compensação tributária: análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária, 2008, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 182.

²²⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, "Arts. 170 a 172" in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 38. vol. 2.

²²⁵ "Art. 66 – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§1º - A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§2º - É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§4º - As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

contribuintes à compensação dos tributos federais, alegando que esta somente poderia se dar mediante tributos do mesmo código de receita, ou seja, tributos da mesma subespécie.

Tais atos normativos foram muito contestados pelos contribuintes, sob o fundamento de que o art. 66, da Lei 8.383/91 é auto-aplicável, pelo que não necessitava de normas integrativas, já que estaria assegurado em seu texto o direito do contribuinte efetuar a compensação de tributos pagos indevidamente ou a maior, desde que com tributos da mesma espécie, cabendo às então Secretarias da Receita Federal e do patrimônio da União, bem assim ao INSS, tão-somente regulamentar tais procedimentos, não podendo, em hipótese alguma, por meio de atos infralegais, contrariar ou ir além dos ditames da citada Lei.

Isso porque, cabe à administração, como já explicitado, tão somente realizar vistorias a fim de verificar a correta ou incorreta quantificação dos valores compensados, sendo-lhe vedado interferir na compensação propriamente dita, seja mediante a expedição de atos normativos *contra legem*, seja não acatando a compensação regularmente efetuada pelos contribuintes.

Posteriormente, o art. 66 da Lei 8.383/91 foi “levemente” alterado pela Lei 9.069/95, que nele incluiu a expressão “receitas patrimoniais”, de forma a sinalizar que a compensação se referia não apenas aos tributos federais, como também a outras receitas da União.²²⁷

Com o advento da Lei n.º. 9.250/95 foi imposta nova limitação, qual seja, passou a ser exigida, como condição do exercício do direito de compensação pelos contribuintes, que os tributos compensáveis tivessem, além da mesma espécie, a mesma destinação constitucional.

É ainda importante ressaltar que o §4º do art. 66 da Lei 8.383/91 expressamente garantiu ao contribuinte o direito à correção monetária do indébito tributário, seja ele compensado ou restituído.

Assim, independentemente da interpretação meramente literal do dispositivo legal que a prevê, a correção monetária deve ser efetuada com base em índice que reflita a real perda do poder aquisitivo da moeda. E foi justamente por essa razão que a partir de 1º de janeiro de 1996 os créditos tributários passaram a ser atualizados pela taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, por imposição expressa do §4º, do art. 39, da Lei federal n.º. 9.250/95²²⁸.

²²⁶ ALBUQUERQUE, Cintia Daniela Bezerra de, A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte, In. *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 41, p. 111.

²²⁷ MOREIRA, André Mendes, Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – evolução legislativa e modalidades, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 95, São Paulo, Dialética, ago-2003, p. 9.

²²⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 96-97.

Em seguida, com a promulgação da Lei federal nº. 9.430/96 foi estendida em nível de legislação ordinária a possibilidade de compensação pelos contribuintes dos tributos de espécies distintas, desde que sob a administração da mesma Secretaria, bastando que os contribuintes solicitassem à Receita Federal a realização da pretendida compensação.²²⁹

Impende salientar que com a possibilidade dos contribuintes efetuarem, mediante solicitação à Receita Federal, compensação de débitos fiscais de tributos de espécie distintas, não foi suprimido seu direito de compensar, por iniciativa própria, independentemente de solicitação à Receita Federal, débitos fiscais, com créditos de tributos da mesma espécie, permanecendo em vigor as 2 sistemáticas, ou seja, tanto a da Lei 8.383/91, como a implementada pelo art. 74, da Lei nº. 9.430/96.

Finalmente, cumpre esclarecer que o fato do contribuinte optar pelo exercício da compensação, não lhe obsta o direito de, a qualquer tempo, pleitear a restituição do tributo indevidamente pago, já que a compensação do indébito tributário, não se dá, de pleno direito, como ocorre com a compensação legal prevista no Código Civil, permanecendo ao alvedrio do contribuinte optar pela compensação, ou pelo pedido de restituição, conforme a sua conveniência.

Isto porque, tanto a compensação, como a restituição do indébito, são modalidades de ressarcimento dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo, ficando, a critério do contribuinte, optar entre uma ou outra modalidade²³⁰.

VII.7. O atual regime da Lei 9.430/96

A sistemática da compensação tributária efetivada pelo contribuinte no âmbito federal é hoje regida pela Lei 9.430/96 com suas posteriores alterações, razão pela qual o ponto central de estudo do presente trabalho restringe-se a análise da mencionada lei, principalmente do seu art. 74.

O art. 74 da Lei 9.430/96, em sua redação original, aludia à autorização da autoridade administrativa para o contribuinte utilizar créditos que seriam restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob a administração da Secretaria da Receita Federal, mediante requerimento.

Nesse sentido, conviviam dois procedimentos diversos para a compensação realizada pelo contribuinte: (i) o previsto na Lei 8.383/91, em que o contribuinte realizava a

²²⁹ Vale frisar que esse direito já era assegurado aos contribuintes por força do art. 156, II, do CTN.

²³⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 91.

compensação já procedendo à extinção da obrigação tributária, com tributos da mesma espécie e destinação constitucional; e (ii) aquele contido na Lei 9.430/96, segundo o qual o particular deveria fazer um pedido de compensação, sujeito à homologação por parte da autoridade fazendária.²³¹

Isso significa que em nenhuma das hipóteses a compensação ocorria automaticamente; era sempre imprescindível a ação do ser humano para produzir a sua norma individual e concreta.

Esse panorama legislativo foi alterado com a publicação da Lei 10.637/02, fruto da conversão da MP 66/02, que deu nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96, passando a permitir ao contribuinte que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Foi benéfica aos contribuintes a inovação legislativa trazida pelo referido diploma legal pois previu a desnecessidade de requerimento administrativo para realização da compensação entre tributos de diferentes espécies, vencidos ou vincendos, que passou a ser efetivada mediante a apresentação de mera declaração de compensação à Receita Federal.²³²

Além disso, referida lei incluiu o §2º ao citado art. 74, determinando que a declaração de compensação entregue pelo particular extingue a obrigação tributária sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa.

Com a modificação do art. 74 da Lei 9.430/96, a extinção da obrigação tributária também passou a ser no momento da entrega da declaração de compensação pelo contribuinte, não necessitando aguardar a aceitação da Receita Federal, não obstante a possibilidade de ulterior revisão por parte do Fisco Federal.

Com efeito, nos termos do § 1º do art. 74 da Lei 9.430/96 o veículo introdutor da norma de compensação pelo contribuinte é a declaração de compensação, através do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, do formulário Declaração de Compensação.

A declaração de compensação conterà as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, se constituindo na linguagem eleita pelo sistema do

²³¹ MOREIRA, André Mendes, Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – evolução legislativa e modalidades, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 95, p. 13

²³² *Ibidem*, p. 14.

direito positivo para constituir o fato jurídico da compensação: a existência do crédito tributário e do débito do Fisco.

Transmitido o programa via eletrônica ou entregue o formulário na repartição da Secretaria da Receita Federal do Brasil do domicílio do contribuinte, o particular insere uma nova mensagem jurídica no sistema, que extingue o crédito tributário.

A verificação quanto à consonância da atividade do contribuinte com o texto normativo se dará apenas com a análise do veículo introdutor produzido, ocasião em que a autoridade fiscal irá homologar ou não o procedimento do contribuinte.

Nesse tocante, adverte Gabriel Lacerda Troianelli que na atividade de homologação da compensação a autoridade administrativa competente para decidir a compensação tem “um poder-dever de, sempre que tiver dúvida sobre a liquidez e certeza do crédito compensado, intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos ou apresentar os documentos necessários, ou ainda, se for o caso, diligenciar junto ao estabelecimento do contribuinte”.²³³

Em arremate sobre o tema, conclui o citado autor:

Nesse contexto, a resposta para a pergunta formulada no presente estudo é a de que a autoridade competente para decidir a compensação deve, na hipótese de ter dúvida sobre a liquidez e certeza do crédito compensado, buscar esclarecer tais dúvidas junto ao contribuinte, sendo, portanto, nula a decisão que não homologar o crédito quando existirem essas dúvidas sem sequer intimar o contribuinte para esclarecê-las.

Não se pretende, com isso, retirar do contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza do seu crédito, nem muito menos de invertê-lo. Se o contribuinte, intimado pela autoridade competente para decidir sobre suas dúvidas, não logra êxito pelo menos na opinião desta autoridade, em esclarecê-las, não haverá nulidade alguma na decisão que não homologar a compensação (...). Pedir os esclarecimentos ao contribuinte, rejeitá-los motivadamente e não homologar a compensação, ainda que de forma incorreta, é, definitivamente, muito diferente de não dar ao contribuinte a oportunidade de prestar os esclarecimentos que se façam necessários. A primeira é materialmente errada, mas é válida, e poderá ser reformada por instância superior; a última, por outro lado, é formalmente inválida, e deverá ter sua nulidade declarada por instância superior para que nova decisão seja proferida pela autoridade competente para decidir a compensação, depois, evidentemente, de ter sido dada a oportunidade para que o sujeito passivo esclareça as dúvidas existentes.²³⁴

Essa busca pelo esclarecimento das dúvidas encontradas quanto à liquidez e certeza do crédito apresentado pelo contribuinte (débito do Fisco) possibilita a materialização do

²³³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 165, São Paulo, Dialética, jun-2009, p. 35.

²³⁴ Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 165, São Paulo, Dialética, jun-2009, p. 35.

contraditório e ampla defesa, corolários do devido processo legal, aplicável, como se viu, de forma irrestrita ao processo administrativo.

O fato de estar sujeita à homologação do Fisco não é condição suficiente para evitar que a declaração de compensação produza os efeitos jurídicos que o ordenamento lhe conferiu, qual seja, extinguir a relação no exato momento da sua transmissão.

Como afirma Karem Jureidini Dias:

a extinção fica sujeita a posterior averiguação por parte da autoridade administrativa, mas a averiguação posterior em nada prejudica a definitividade da extinção da obrigação tributária, já que a definitividade é, sem dúvida, sempre provisória, até que outra norma jurídica introduzida no ordenamento retire sua validade, alterando a situação do fato jurídico²³⁵.

Nada impede que sejam concretizados, de imediato, os efeitos jurídicos da norma produzida pelo particular, mesmo porque o § 2º da Lei 9.430/96 determinou ser o ato de homologação condição resolutória e não suspensiva. Assim sendo, a extinção da obrigação tributária se dá no momento da entrega da declaração de compensação.

A previsão legal contida § 2º segundo do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, vale repetir, não tem o condão de modificar o momento em que se reputa ocorrida a extinção da obrigação tributária levada à compensação, mas tão-somente de possibilitar à autoridade fiscal a verificação do enunciado-enunciado expedido pelo contribuinte, para homologá-lo ou não.

Assim, como se trata da imposição de uma condição resolutória para a extinção da obrigação, enquanto não houver a análise da compensação pela Fazenda Pública (para homologar ou não o procedimento do contribuinte), a compensação surtirá os efeitos relativos à extinção prevista no art. 151, III do CTN.²³⁶

A partir da recepção da declaração, o agente administrativo poderá agir de quatro formas: a) homologar expressamente a compensação do particular; b) homologar tacitamente a compensação do particular, ficando inerte por um período de cinco anos; c) não homologar expressamente a compensação; e d) considerar não declarada a compensação apresentada pelo contribuinte, hipótese em que são lançadas as diversas e indevidas restrições ao processo administrativo de compensação.

Se a autoridade administrativa concordar, expressa ou tacitamente, com o ato do particular, estará confirmada a extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, do respectivo crédito. Contudo, caso o ato da Administração seja de não homologação da

²³⁵ *Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação, in Compensação tributária, p. 34.*

compensação levada a efeito pelo particular, surge a possibilidade de instauração do processo administrativo de compensação.

Cumprido informar que caso a decisão da Administração seja pena não homologação da compensação, e o particular não efetue o pagamento, nem instaure o processo administrativo adiante explicitado, pela apresentação de manifestação de inconformidade, o Fisco já terá em mãos o sujeito passivo individualizado e o valor devido da obrigação tributária, podendo incluir o crédito tributário na dívida ativa da União (art. 74, § 8º, da Lei 9.430/96) e executá-lo²³⁷. Para se evitar a discussão que o lançamento por homologação suscitou sobre a possibilidade de sua direta inscrição em dívida ativa, o legislador da Lei 9.430/96 foi mais evidente, determinando expressamente que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Com a apresentação de manifestação de inconformidade pelo contribuinte, se inicia o processo administrativo de compensação, marcando o começo de um novo fluxo normativo no âmbito processual administrativo, que resultará na expedição de mais uma norma individual e concreta no sistema, emitida pela autoridade administrativa, para determinar a manutenção ou a exclusão da norma de compensação do sistema.

A manifestação de inconformidade tem a natureza de recurso administrativo, cuja finalidade é atender a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa, enquanto corolários do devido processo legal previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

A Lei 9.430/96 também prevê a possibilidade de recurso ao Conselho de Contribuintes se houver decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte. Tanto o recurso, como a manifestação de inconformidade são exercidos pelo contribuinte e devem seguir o rito processual do Decreto 70.235/72, valendo ressaltar que ambos os procedimentos se enquadram no disposto no art. 151, III, do CTN, sendo, portanto, hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Tal disposição, como se verá, foi acrescentada pela Lei 10.833/03.

Com isso, após o ato de não homologação da compensação, a obrigação tributária passa a ser exigível, podendo a exigibilidade ser suspensa se houver manifestação de inconformidade dirigida às Delegacias de Julgamento e/ou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

²³⁶ LONGO, José Henrique, Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada, In *Compensação tributária*. p. 230.

²³⁷ Nas hipóteses em que a compensação é considerada não declarada pela autoridade fiscal, a declaração do contribuinte não poderá ser tida como instrumento de confissão de dívida.

VII.7.1. A alteração introduzida pela Lei 10.833/2003

Em 29/12/2003, foi publicada a nº Lei 10.833, cujo art. 17²³⁸ alterou a redação do art. 74 da Lei 9.430/96, modificando significativamente o regime de compensação de créditos tributários no âmbito federal.

Relativamente ao rol de restrições às compensações relacionadas no §3º do art. 74, a Lei nº 10.833/2003 incluiu: (i) os débitos já remetidos para a Procuradoria para inscrição em dívida ativa da União; (ii) os débitos então consolidados no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo; e (iii) os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela então Secretaria da Receita Federal.²³⁹

A primeira se mostra inadequada porque, sendo a compensação uma forma de extinção do crédito tributário, a restrição imposta somente dificulta a resolução da obrigação.

²³⁸ **Art. 17.** O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74. (...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR)

²³⁹ DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 137-138.

Isso porque, o crédito tributário remetido para a Procuradoria para inscrição em dívida ativa da União não perde sua característica de crédito da União que poderia ser extinto mediante um encontro de contas com débitos do Fisco.

A segunda restrição também não é legítima. Os prazos conferidos em tais parcelamentos são bem extensos o que pode retardar e alongar o recebimento dos valores pela Fazenda Pública. Na hipótese de o contribuinte se tornar credor da União, pela formalização de um pagamento indevido (débito do Fisco), não seria razoável nem para os cofres públicos ter que restituir em espécie o montante devido, mesmo possuindo créditos contra o contribuinte, nem para o administrado ter que desembolsar o valor do parcelamento, mesmo sendo titular de crédito contra a União.

Além disso, os contribuintes podem utilizar os seus créditos (débitos do Fisco) para compensar tributos correntes, não obstante possuam débitos mais antigos, que deveriam ser privilegiados no momento da compensação.

A terceira, da mesma forma, se revela inadequada porque, quando da verificação do pleito de compensação, o objeto de análise do Fisco recai sobre o crédito do contribuinte (débito do Fisco) e não sobre o crédito tributário, que resta confessado pelo contribuinte quando da transmissão do pedido de compensação. Ou seja, caso o contribuinte possua outro crédito (débito do Fisco), que não seja aquele não homologado, nada deveria impedir a sua compensação com o novo crédito. Nesse caso, a data para se considerar a extinção do crédito tributário seria a data de entrega da última declaração de compensação, sendo devido, portanto, os encargos moratórios desde o vencimento do tributo até a data da nova compensação.²⁴⁰

A redação dada ao parágrafo quinto do art. 74, ao definir o prazo de 5 anos para a homologação da compensação contado a partir da data da entrega da declaração de compensação, criou uma espécie de homologação tácita que extinguiria definitivamente o crédito tributário ao final do prazo previsto.

A polêmica gerada com essa alteração se deu em razão dos antigos pedidos de compensação que foram convertidos em declaração de compensação com a alteração anteriormente implementada pela Lei nº 10.637/2002, passando a ser considerados declarações de compensação desde os respectivos protocolos. Com isso, os pedidos que estavam pendentes de apreciação há mais de 5 anos foram considerados extintos pela

²⁴⁰ DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p.138.

homologação tácita, o que acabou por viabilizar o reconhecimento da compensação de créditos tributários com créditos “podres”.²⁴¹

Os parágrafos 7º a 12, introduzidos no art. 74, previram expressamente o direito ao contraditório nos processos administrativos de compensação, segundo o rito processual do Decreto nº 70.235/1972²⁴², com menção expressa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos moldes do art. 151, III do CTN²⁴³.

Andou bem o legislador ordinário com a introdução expressa do processo administrativo de compensação, já que a Constituição Federal em seu art. 5º, LV, já há muito assegurava o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos, como consectários do devido processo legal.

VII.7.2. As alterações introduzidas pela Lei 11.051/2004

No ano seguinte, foi editada a Medida Provisória nº 219/2004 introduzindo novas alterações ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996, as quais foram incorporadas ao Projeto de Lei de Conversão nº 63/2004 e sancionadas com o art. 4º da Lei nº 11.051/04²⁴⁴.

²⁴¹ DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 139.

²⁴² Mesmo antes dessa alteração, o então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já havia consolidado o entendimento quanto ao cabimento do contraditório no processo de compensação, inclusive com o efeito suspensivo (falta citar números de processos).

²⁴³ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...]

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.”

²⁴⁴ Art. 4º-O art. 74 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74.

.....

§ 3º.....

.....

IV -o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V -o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI -o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

.....

§ 12.Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I -previstas no § 3º deste artigo;

II -em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 13.O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14.A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação." (NR)

A principal alteração veiculada por esta norma foi a do § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, que enumera as situações que a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte não produz efeitos jurídicos.

Nos termos do referido dispositivo legal, a declaração de compensação não extinguirá a obrigação tributária quando o objeto da compensação se referir a (i) créditos de terceiros; (ii) “crédito-prêmio” de IPI; (iii) título público; (iv) decisão judicial não transitada em julgado; (v) tributos não administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); (vi) saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (vii) débitos relativos a tributos no registro da Declaração de Importação; (viii) débitos relativos a tributos já encaminhados a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (ix) débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela (RFB); (x) débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; ou (xi) pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da (RFB), ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

Nesses casos, se o contribuinte apresentar a declaração de compensação, ela não produzirá o seu efeito jurídico de extinção da obrigação tributária. O legislador infraconstitucional negou vigência a essa norma individual e concreta desde a sua constituição.

Ocorre que para a compensação ser considerada não declarada é preciso a autoridade administrativa se manifestar, emitindo uma linguagem jurídica competente para retirar os efeitos que o ordenamento jurídico lhe conferiu.

Nesse sentido, Karem Jureidini Dias assevera que “para as compensações serem consideradas ‘não declaradas’ haverá ato-norma administrativo (despacho decisório) que assim a declare. Se não houver despacho decisório, não se tratará de compensação ‘não-declarada’. A ausência de despacho decisório acarreta a homologação tácita da extinção da relação jurídica obrigacional”.²⁴⁵

Importa esclarecer que no período entre 1º de outubro de 2002, com a entrada em vigor do regime da declaração de compensação, até 30 de dezembro de 2004, quando foi publicada a Lei 11.051/2004, que introduziu, mediante nova redação ao parágrafo 12 do art.

²⁴⁵ *Efeitos da declaração de compensação: constituição do crédito tributário, prazo decadencial e imposição de multa*, Tributação e processo, p. 353.

74 da Lei 9.430/96, a figura da compensação não declarada, a autoridade administrativa incumbida de competência para apreciar o pedido de compensação somente podia agir de duas formas: ou homologava a compensação, ou não a homologava, hipótese que abria ao sujeito passivo a possibilidade de instauração do contencioso administrativo mediante a apresentação de manifestação de inconformidade e recurso voluntário a segunda instância, ambos com efeito suspensivo.²⁴⁶

A partir de 31 de dezembro de 2004 surgiu a possibilidade de se considerar não declarada as compensações nas hipóteses delineadas no parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430/96. De se observar, contudo, que a autoridade administrativa não pode considerar não declarada as declarações de contribuintes apresentadas até essa data, pois estaria a aplicar a nova regra do parágrafo 12 do art. 74 para atingir ato jurídico perfeito, o que é vedado pela Constituição.²⁴⁷

Mesmo porque, como demonstrado, até 30 de dezembro de 2004, todas as declarações de compensação tinham o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação desde o momento de sua transmissão para a Receita Federal.²⁴⁸

Sobre o tema da irretroatividade da norma tributária de compensação, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Maria Tereza Martinez López reconheceram que o parágrafo 2º do art. 74, que trata dos efeitos da declaração de compensação, não poderia retroagir automaticamente para se aplicar a compensações pleiteadas por antigos pedidos de compensação.²⁴⁹

Especificamente quanto à inaplicabilidade retroativa do parágrafo 12 do art. 74, Luiz Roberto Domingo enfatiza:

É de notar-se que a Lei nº 11.051/04 não faz qualquer referência à aplicação retroativa ou às *declarações de compensação* pendentes de apreciação como fez a Lei nº 10.637/02. Nessa perspectiva, as limitações criadas pela Lei nº 11.051/04 seriam aplicáveis aos casos futuros.

É verdade que o instituto da declaração de compensação não estava aperfeiçoado, mas o aperfeiçoamento trazido pela Lei nº 11.051/04 já

²⁴⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, Compensação não declarada: inaplicabilidade di parágrafo 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 173, São Paulo, Dialética, fev-2010, p. 69.

²⁴⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, Compensação não declarada: inaplicabilidade di parágrafo 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 173, São Paulo, Dialética, fev-2010, p. 69.

²⁴⁸ Como a condição é resolutória, o ato jurídico da extinção do crédito tributário reputa-se perfeito e acabado, nos termos, inclusive, do art. 117, II do CTN, desde o momento da sua prática, que no presente caso se deu com a transmissão da declaração de compensação. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda, Compensação não declarada: inaplicabilidade di parágrafo 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 173, p. 70).

²⁴⁹ Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos, a depender da data do pedido ou da PER/DCOMP. Prazo de homologação. Confissão de dívida. Segurança jurídica e irretroatividade das leis, In DIAS, Karen Jureidini, e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.), *Compensação tributária*, p. 144.

encontrou uma situação consolidada de direitos e deveres que não poderia ser alterada. Além de a novel disposição não se referir expressamente sobre sua aplicação aos casos anteriores ou pendentes como fez a Lei nº 10.637/02, a nova disposição não constitui norma de cunho processual para o qual vigeria o primado do *tempus regit actum*. Nesse sentido, o ato praticado pelo contribuinte – declaração de compensação – está regido pela lei vigente à época da ação, ou seja, que autorizava a compensação sem as limitações do § 12. A Lei 11.051/04 não tratou de alteração de um procedimento ou de parte de um processo administrativo, mas sim do instituto jurídico da declaração de compensação, delimitando seu conceito para excluir alguns fatos do campo de incidência.²⁵⁰

Portanto, não pode a autoridade administrativa considerar não declaradas declarações de compensação apresentadas até 30/12/2004. Se o fizer, estará abrindo mão de não homologar a compensação, e, nesse contexto, restará tacitamente homologada cinco anos depois da apresentação da declaração de compensação, o que tornará definitiva a extinção do crédito tributário. Ou seja, se a autoridade administrativa, ao invés de simplesmente proferir despacho não homologatório de declaração de compensação entregue até 30/12/2004, considerar não declarada a compensação, acabará por tornar a extinção do crédito tributário definitiva, por escolha inadequada da providência adotada.²⁵¹

Superada essa temática, a partir de 31/12/2004, diante do despacho decisório que considere a compensação como não-declarada, o contribuinte pode optar pelo exercício de uma das seguintes condutas: (a) permanecer inerte e ter sua dívida tributária executada pelo Fisco; (ii) pagar a dívida tributária; (iii) utilizar o contencioso administrativo; ou (iv) se socorrer ao Poder Judiciário.

Caso eleja a via do contencioso administrativo, o particular irá encontrar um ilegal obstáculo presente no § 13 do art. 74 da Lei 9.430/96. Tal dispositivo proíbe a instauração e o prosseguimento do rito processual do Decreto 70.235/72, iniciado com a manifestação de inconformidade. Ou seja, o contribuinte não se pode valer dos mesmos instrumentos colocados a sua disposição quando a declaração de compensação não é homologada pelo Fisco, a começar pela impossibilidade, no âmbito administrativo, de ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Porém, consoante se demonstrará no tópico seguinte, é preciso ter em mente que o direito ao contencioso administrativo deriva de norma de índole constitucional, mais precisamente do direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, o que

²⁵⁰ Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p. 144.

²⁵¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, Compensação não declarada: inaplicabilidade di parágrafo 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004, In *Revista dialética de direito tributário*, n. 173, p. 74.

revela nítida contrariedade entre as disposições da Lei nº 11.051/2004 e o texto constitucional, quando indevidamente se estabeleceu limitações à instauração do processo administrativo.

VII.8. Crítica às restrições previstas no §3º do art. 74 da Lei 9.430/96

Como se demonstrou, o legislador ordinário não pode, sob o pretexto de disciplinar o processo de compensação de créditos tributários na esfera federal, impor restrições ao direito do contribuinte de extinguir seus débitos (créditos tributários), mediante a realização do encontro de contas com créditos que detenha perante o mesmo Fisco (débitos do Fisco).

A redação atual do parágrafo terceiro do art. 74 da Lei 9.430/94 dispõe o seguinte:

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

Tais restrições se mostram inadequadas. Ora, sendo, como exaustivamente demonstrado, a compensação uma forma de extinção do crédito tributário, a restrição imposta no inciso I somente retarda a resolução da obrigação, e obriga o ente público a efetuar efetivo desembolso de recurso ao contribuinte, o que ocorre, na prática, anualmente com os lotes de restituição divulgados pelo Fisco.

Da mesma forma, não faz qualquer sentido a limitação prevista no inciso II relativa aos tributos devidos no registro da Declaração de Importação, posto sendo o contribuinte titular de crédito vencido contra a União, não deveria ser instado a promover o desembolso de tributos, mesmo os relativos à importação de bens.

A restrição contida no inciso III, já foi dito, se mostra ilegal, na medida em que o crédito tributário remetido para a Procuradoria para inscrição em dívida ativa da União não

perde sua característica de crédito da União que poderia ser extinto mediante um encontro de contas com débitos do Fisco.

A restrição do inciso IV também não é legítima, já se demonstrou, porque os prazos conferidos em parcelamentos são, comumente, extensos o que pode retardar e alongar o recebimento dos valores pela Fazenda Pública. Na hipótese de o contribuinte se tornar credor da União, pela formalização de um pagamento indevido (débito do Fisco), não é razoável nem para os cofres públicos ter que restituir em espécie o montante devido, mesmo possuindo créditos contra o contribuinte, nem para o administrado ter que desembolsar o valor do parcelamento, mesmo sendo titular de crédito contra a União.

A restrição prevista no inciso V é indevida porque, quando da verificação do pleito de compensação, o objeto de análise do Fisco recai sobre o crédito do contribuinte (débito do Fisco) e não sobre o crédito tributário, que resta confessado pelo contribuinte quando da transmissão do pedido de compensação. Assim, se o contribuinte possuir outro crédito (débito do Fisco), que não seja aquele não homologado, nada deve impedir a sua compensação com o novo crédito. Nessa hipótese, a data para se considerar a extinção do crédito tributário é a data de entrega da última declaração de compensação, sendo devido, portanto, os encargos moratórios desde o vencimento do tributo até a data da nova compensação.²⁵²

Por fim, a restrição do inciso VI se mostra ilegal apenas quanto à parte final do dispositivo que estabelece que não poderão ser objeto de compensação os créditos objeto de pedidos de ressarcimento ou de restituição já indeferidos, mesmo que pendentes de decisão administrativa definitiva. Se ainda não foi proferida decisão definitiva no âmbito administrativo indeferindo o crédito, não é razoável impedir a sua compensação, mesmo porque, se o contribuinte não tivesse efetuado o pedido de ressarcimento e tivesse efetuado a compensação, o seu débito (crédito tributário) seria considerado extinto desde a data da entrega da declaração de compensação, e no caso de decisão de não homologação seria instaurado o contencioso administrativo, com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito.

Além disso, tais restrições ferem as disposições constitucionais, sobretudo os princípios (i) da supremacia das disposições constitucionais que pressupõe a recomposição da ordem jurídica mediante a imediata restituição dos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos, nos casos em que o Estado retém indevidamente ingressos de caixa que não lhe pertencem; (ii) da moralidade dos atos públicos; (iii) da vedação ao enriquecimento ilícito; (iv) da isonomia e da legalidade, além do direito de propriedade.

²⁵² DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, In DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.), *Compensação tributária*, p.138.

No mais, o art. 156, II do Código Tributário Nacional, enquanto norma geral de direito tributário, recepcionada pela Constituição Federal vigente com força de lei complementar, trata a compensação como forma de extinção do crédito tributário.

Sendo a compensação um instituto originário do direito privado e com natureza análoga ao instituto privado de forma especial de extinção da obrigação, nesse caso da tributária, sua aplicação há de ser irrestrita sempre que houver a presença de créditos e débitos exigíveis e recíprocos perante o contribuinte e a Fazenda Pública, cujos valores sejam líquidos e certos, além de claro, fungíveis entre si.

Nesse sentido, nas hipóteses que a legislação ordinária, de algum modo, amesquinhe o direito à compensação, como o fez o legislador federal ao impor por meio das Leis 8.383/01 e 11.051/04 alterações aos parágrafos 3º e 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, poderá o contribuinte efetuar a compensação com base no art. 156,II do Código Tributário Nacional, combinado com os arts. 368 e seguintes do Código Civil.

Nesse caso, deverá procurar o Poder Judiciário para salvaguardar o seu direito à compensação, afastando as restrições indevidamente impostas tanto ao direito de compensar, quanto ao processo administrativo que rege a matéria.

VII.9. A necessidade de aplicação irrestrita do princípio do devido processo legal ao processo de compensação tributária e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas hipóteses de compensação não declarada.

Foi dito que, nas hipóteses de compensação não declarada, diante do despacho decisório que a declara, tem o particular a faculdade de inaugurar o processo administrativo. Entretanto, caso eleja essa via do contencioso administrativo, irá encontrar um ilegal obstáculo presente no § 13 do art. 74 da Lei 9.430/96, que proíbe a instauração e o prosseguimento do rito processual do Decreto 70.235/72, iniciado com a manifestação de inconformidade. Ou seja, o contribuinte não se pode valer dos mesmos instrumentos colocados a sua disposição quando a declaração de compensação não é homologada pelo Fisco, a começar pela impossibilidade, no âmbito administrativo, de ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Entretanto, o direito ao contencioso administrativo deriva de norma de índole constitucional, mais precisamente do direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Dessa forma, em razão da inafastabilidade constitucional do contencioso administrativo, apesar da proibição legal de instauração e desenvolvimento do processo administrativo pelo rito específico previsto no Decreto 70.235/72 no caso das compensações não declaradas, nada obsta o acesso ao contencioso administrativo pelo rito geral da Lei 9.784/99.

Nesse sentido, o contribuinte pode recorrer ao contencioso administrativo pelo rito geral da Lei 9.784/99 para atacar a norma individual e concreta (despacho decisório) da autoridade administrativa que considerou a compensação como não declarada.

Uma vez garantida a possibilidade de se recorrer contra o despacho decisório que considera não declarada a compensação, pelo rito geral da Lei 9.784/99, surge a dúvida se esse recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do 151, III, do CTN.

Com efeito, referido dispositivo legal expressamente prevê que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Há de se esclarecer de logo que a expressão “nos termos das leis reguladoras” não representa uma autorização ao legislador ordinário para escolher qual recurso ou reclamações terão ou não efeito suspensivo.

A locução “nos termos das leis” deve ser interpretada no sentido de que somente os recursos admissíveis em conformidade com a legislação podem suspender a exigibilidade do crédito tributário. Assim, não é qualquer recurso administrativo que tem esse efeito, apenas aqueles interpostos de acordo com as regras estabelecidas pelo direito positivo. Todavia, isso não é o mesmo que condicionar o efeito suspensivo à lei ordinária.

Todos os recursos administrativos em matéria tributária suspendem a exigibilidade do crédito tributário, desde que validamente interpostos.

Nesse sentido, elucidativa a lição de Hugo de Brito Machado para quem: “As leis, todavia, não podem negar oportunidade para reclamações e recursos. Podem organizar o processo administrativo fiscal, mas, ao fazê-lo, devem respeitar o devido processo legal, no qual se inclui o direito de defesa. Não podem as leis negar efeito suspensivo às reclamações e aos recursos. Seja diretamente, seja por via oblíqua, mudando o nome da reclamação ou do recurso”²⁵³.

Assim, por força do devido processo legal, os recursos administrativos em matéria tributária suspendem a exigibilidade do crédito tributário sempre que forem interpostos de acordo com o procedimento eleito pelo direito positivo. Quando se tratar de compensação não

declarada, deverá ser utilizado, de forma subsidiária, o procedimento previsto na Lei 9.784/99 para interpor recurso em face dessa decisão administrativa, que, em conformidade com o art. 151, III, do CTN, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário.

O fundamento para se possibilitar ao contribuinte a utilização do processo administrativo fiscal com todos os meios de defesa que lhe são inerentes, na hipótese de compensação não declarada, é a cláusula do devido processo legal, e para se suspender a exigibilidade do crédito tributário é o Código Tributário Nacional, não podendo qualquer desses direitos ser negado pelo legislador ordinário.

Concluindo, é extremamente necessário o respeito por parte das autoridades fiscais e, mais ainda, por parte do poder legislativo, aos princípios constitucionais vigentes, não se podendo admitir que o Poder Público, na sua incoercível ânsia de tributar, desconsidere ao seu alvedrio as compensações efetuadas com créditos plenamente válidos. É mister a conscientização de que a Constituição existe para ser respeitada e cumprida por todos, especialmente pelo Estado, enquanto maior interessado na prevalência do interesse público.

²⁵³ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 217.

VIII. Conclusões

1. O sistema jurídico é conjunto de enunciados prescritivos voltados para a região material da conduta humana, nas suas relações intersubjetivas.
2. As unidades normativas desse sistema encontram-se fundadas, material e formalmente, em normas superiores que convergem para a norma fundamental, que dá fundamento de validade à constituição positiva.
3. A Constituição Federal ocupa, dentro do ordenamento jurídico, posição de preeminência, que lhe permite ocupar o topo da pirâmide jurídica e, assim, dar fundamento de validade a todas as demais normas do sistema.
4. Os princípios são o alicerce do sistema jurídico, sua pedra angular. Aparecem ora como norma jurídica de posição privilegiada que apresenta expressiva carga axiológica, ora como norma jurídica que estipula limites objetivos, ora como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, ora ainda como limite objetivo em si.
5. A Constituição Federal, encimando a pirâmide jurídica, consagra grandes princípios, que, independentemente da acepção que se apresentam, influenciam o significado, conteúdo e alcance das normas jurídicas tributárias.
6. A norma jurídica é a significação construída pelo intérprete a partir dos estímulos sensoriais produzidos pela leitura dos textos do direito positivo. É organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional.
7. O antecedente da norma geral e abstrata fornece elementos para identificação de um evento possível do mundo social.
8. O conseqüente da norma geral e abstrata fornece critérios para identificação da relação jurídica que irá irromper com a concretização do fato jurídico.
9. A norma geral e abstrata que descreve a incidência é a regra-matriz de incidência tributária.
10. Para que surja a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito tributário, é imprescindível um ato humano de aplicação, que, por meio da expedição da norma individual e concreta, verterá em linguagem competente para o direito a realização do evento descrito hipoteticamente na regra-matriz de incidência tributária.
11. A relação de débito do Fisco é formada pelo contribuinte no pólo ativo que possui o direito subjetivo de exigir uma quantia em dinheiro do Fisco, que, em contrapartida, tem o dever jurídico de adimplir.
12. As normas gerais de direito tributário são veiculadas por lei complementar de ordem nacional, dirigida indistintamente a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Sua finalidade é delinear os contornos gerais das materialidades previstas nas alíneas do art. 146, III da Constituição Federal vigente, de forma a evitar a confusão legislativa que poderia ser causada se os entes políticos legislassem sobre matérias gerais conforme seus personalismos e individualismos.

13. As normas gerais, se corretamente utilizadas dentro do seu campo de abrangência, ou seja, apenas para delinear os traços gerais dos institutos básicos do Sistema Tributário Nacional, ao contrário do que se afirma em matéria de invasão de competências federativas, é fato de segurança e certeza jurídica, que possibilitam a igualdade e certeza da aplicação uniforme dos princípios gerais tributários.

14. A compensação, enquanto forma de extinção do crédito tributário, é matéria relativa às normas gerais de direito tributário, cujos contornos gerais são tratados em lei complementar, mais especificamente no Código Tributário Nacional, dirigida a todas as esferas de governo.

15. As leis ordinárias de cada ente político podem disciplinar o instituto da compensação, entretanto, não podem restringir a sua utilização, eis que prevista por lei nacional dirigida indistintamente a União, Estados, Distrito Federal e Municípios como forma de extinção do crédito tributário.

16. Assim, fixada em lei nacional como forma de extinção do crédito tributário, ali onde houver, de um lado, um crédito tributário e, de outro, um débito do Fisco, há de ser possível a extinção da obrigação pelo cálculo relacional realizado pela incidência da norma jurídica de compensação.

17. A falta de disciplina legal, ou mesmo a disciplina por parte dos entes políticos que amesquinhe esse direito, não pode ser invocada para impedir a extinção da obrigação tributária nas hipóteses em que o contribuinte devedor for também titular da relação designada débito do Fisco.

18 O devido processo legal surgiu como uma espécie de garantia dos nobres contra os abusos da coroa inglesa. Nessa época, possuía acepção meramente formal, isto é, era cumprida a cláusula quando cumprido o procedimento.

19. Atualmente, o devido processo legal é destinado à coletividade como meio de defesa dos cidadãos e em sentido dúplice: processual e material. Assegura-se a submissão a prévios e conhecidos ritos processuais e à observação às limitações substanciais.

20. Genericamente, pode-se afirmar que sempre que for restringida a liberdade ou bens do administrado deverá ser observado o devido processo legal.

21. Isso significa que o administrado não pode ser restringido em sua liberdade ou bens sem direito a um prévio devido processo.

22. Atos infraconstitucionais, seja do legislativo ou da Administração não é meio apto à restrição de direitos constitucionais do administrado. Tais atos somente serão legítimos quando estiverem dando fiel execução à lei e à Constituição Federal.
23. O art. 5º, inciso LIV da Carta Magna tem eficácia plena e incondicionada.
24. Apesar da autonomia entre os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação, seus fins de existência somente serão relevantes se considerados como interligados entre si a fim de ensejar o fiel cumprimento a um devido processo administrativo, havendo, portanto, integração entre os incisos LIV e LV do art. 5º da Lei Maior.
25. O direito de defesa exige a bilateralidade do processo.
26. O contraditório é a exteriorização do princípio da ampla defesa, não obstante sejam eles inconfundíveis.
27. O princípio do contraditório se revela pela vontade da parte litigante de expressar o próprio ponto de vista ou argumentos em face das alegações de fato e de direito apresentadas durante a relação processual.
28. O princípio da ampla defesa é prerrogativa constitucional prevista aos cidadãos e à própria Administração quando parte de determinada relação processual que incida sobre liberdade ou bens dos interessados.
29. A defesa há de ser prévia, ou seja, deve ser efetivar anteriormente ao ato decisório.
30. O princípio da motivação é essencial e obrigatório diante de um devido processo administrativo, não exigindo, geralmente, formas específicas para sua repercussão, e consiste na obrigatoriedade de que sejam explicitados os fundamentos fáticos e normativos da decisão.
30. A falta de motivação do ato, ou a sua inexatidão inviabiliza a defesa do administrado no processo administrativo, que será, portanto, ilegal.
31. A finalidade do devido processo legal é, pois, ensejar o direito de defesa do cidadão diante do devido processo administrativo ou judicial, permitindo-se o controle dos atos da Administração perante possível demanda administrativa e/ou judicial.
32. O princípio do devido processo legal atua como um limite objetivo à atuação do Estado nas suas relações com os administrados.
33. A incidência não é produto do homem, portanto, linguagem, que encontra no direito apenas os elementos para identificação do momento do evento e o instrumento introdutor aplicável.
34. Não é a simples atuação física da ocorrência do evento que atestará a incidência, mas o conhecimento e registro em linguagem do fato pelo homem.

35. O evento somente será fato se vertido em linguagem, e somente será fato jurídico se vertido na linguagem das provas admitidas em direito, senão não passará de mero evento.
36. Uma vez vertido na linguagem das provas de direito, o fato será conhecido, e, como tal, será objeto de incidência da norma jurídica.
37. Uma vez construída a norma jurídica pela interpretação e provado e registrado o evento (suporte fático) por meio da linguagem das provas jurídicas, dar-se-á a incidência, incondicionalmente.
38. A situação de possível ocorrência no mundo natural, enquanto evento bruto, é o suporte fático que se transformará em fato jurídico pelo registro em linguagem da norma individual e concreta que documenta o fenômeno da incidência. A incidência é o efeito da norma jurídica, que juridiciza o fato social, o evento (suporte fático), tornando-o jurídico.
39. Na proposição normativa geral e abstrata são estatuídas as notas (conotação) que os sujeitos ou ações devem ter para pertencer a um dado conjunto.
40. A presença humana é imprescindível tanto no ato do aplicador do direito, como no ato de construção de sentido dos textos normativos, e ainda na constituição do fato, de forma que não se dará a incidência se não houver um ser humano para fazer a subsunção do fato à norma.
41. A incidência da norma jurídica tributária pressupõe a prévia construção pelo intérprete da norma jurídica geral e abstrata que relate em seu antecedente as notas de um evento de possível ocorrência e em seu conseqüente prescreva a relação efectual cujo objeto seja o recolhimento de tributo aos cofres públicos, que se instaurará com a transformação do evento em fato jurídico, pela aplicação da linguagem, ocorrida com a expedição da norma individual e concreta.
42. A relação de débito do Fisco é relação jurídica com as posições dos sujeitos invertidas em relação à obrigação tributária, de forma que o sujeito ativo é o contribuinte, que exige do Fisco, sujeito passivo, uma quantia em dinheiro.
43. É precisamente pelo ato de produção de normas que surge a relação jurídica de débito do Fisco, composta pelos sujeitos individualizados e com o valor a ser pago determinado.
44. No direito positivo brasileiro, há, pelo menos, quatro fatos jurídicos que podem gerar o nascimento de relações de débito do Fisco, são eles: (i) o pagamento indevido; (ii) algumas aquisições nos tributos não-cumulativos; (iii) a retenção na fonte (antecipação do pagamento); e (iv) o reembolso dos empréstimos compulsórios.
45. A regra-matriz que descreve a devolução do pagamento indevido tem seu antecedente composto por enunciados conotativos, que descrevem os elementos caracterizadores dos fatos

jurídicos do pagamento indevido. O seu conseqüente prescreve a relação jurídica efectual em que o contribuinte aparecerá como sujeito ativo titular do direito subjetivo de exigir o valor indevidamente pago aos cofres públicos.

46. O ato de aplicação e expedição da norma individual e concreta que documenta o pagamento indevido pode ser elaborado pela autoridade administrativa, pelo Judiciário e pelo próprio contribuinte.

47. Com a inserção da norma individual e concreta no sistema, formaliza-se a relação de débito do Fisco, surgindo para o contribuinte o direito subjetivo de exigir do Fisco a restituição do valor pago indevidamente, que pode ser exercido de duas maneiras, pelo pagamento do valor devido pelo Fisco ou pela compensação, cabendo ao contribuinte optar por uma delas.

48. O valor indevido recolhido aos cofres públicos não configura receita pública, mas mero ingresso de caixa decorrente da exigência ilegítima de pretensão tributária, que, portanto, não pode se integrar ao patrimônio público, o que implica no dever de ser restituído ao contribuinte tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso.

49. Em razão dos princípios da legalidade, moralidade e eficiência consagrados no art. 37, *caput*, da CF/88, cabe a Administração Pública adotar a iniciativa de, de ofício e atendidos os controles pertinentes, agir no sentido de devolver aos contribuintes os valores correspondentes aos montantes indevidamente pagos a título de suposto tributo.

50. O Código Tributário Nacional, no Capítulo III, trata das hipóteses de “suspensão do crédito tributário”, terminologia impropriamente empregada, visto se tratar de modalidades de suspensão da “exigibilidade” do crédito tributário, e não do crédito tributário propriamente dito.

51. Normalmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário opera-se por iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária que, vendo-se na iminência de ser instado a pagar um débito tributário que entende indevido, se utiliza de uma das situações legais que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o Estado de exercer a cobrança do montante que entende devido.

52. A relação jurídica surge a partir do momento em que o evento descrito abstratamente no antecedente da proposição normativa é vertido em linguagem competente para o direito, e faz surgir, na realidade jurídica, o vínculo prescrito no conseqüente da norma.

53. Durante sua existência, a relação jurídica pode sofrer transformações em seus elementos constitutivos ou em seu grau de eficácia, findando com sua extinção, verificada pelo desaparecimento de quaisquer de seus elementos (sujeito ativo, sujeito passivo e objeto) ou dos direitos e deveres correlatos surgidos a partir da instauração do liame obrigacional.

54. Com a extinção da relação jurídica tributária, desaparece, no mesmo instante e junto com ela, a obrigação tributária e o crédito tributário.

55. As hipóteses de extinção do crédito tributário são as enumeradas no art. 156 do CTN, norma geral de direito tributário recepcionada pela nova ordem constitucional com força de lei complementar.

56. A expressão compensação tributária possui diversas acepções, destacando-se a usada pelo CTN, art. 156, como norma individual e concreta que extingue o crédito tributário, e a empregada pela doutrina, no sentido de encontro de contas, como fato jurídico.

57. A compensação, no âmbito civil, requer os seguintes pressupostos: a) dívidas recíprocas originadas em títulos diversos; e b) dívidas homogêneas, líquidas e exigíveis.

58. Na compensação tributária os seus requisitos são a existência de duas relações jurídicas, a de débito do Fisco e a obrigação tributária, com sujeitos de direito comuns, com objetos prestacionais da mesma natureza, além do requisito da liquidez e certeza do crédito tributário e do débito do Fisco, que decorrem da aplicação da norma individual e concreta no sistema, quantificando os valores da prestação.

59. O requisito da necessidade de lei autorizando o direito à compensação exigido pelo art. 170 do CTN se afigura inconstitucional, por ofensa aos princípios da supremacia das disposições constitucionais, da moralidade dos atos públicos, da legalidade, da isonomia, da vedação ao enriquecimento ilícito, não podendo o direito à extinção da obrigação tributária pela via da compensação ficar a mercê dos caprichos do legislador ordinário.

60. O veículo introdutor da norma individual e concreta de compensação levada a efeito pelo contribuinte é a declaração de compensação prevista no § 1º do art. 74 da Lei 9.430/96. A sua recepção pela Fazenda Pública gera o efeito jurídico da extinção da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco.

61. O fato de estar sujeita à homologação do Fisco não é condição suficiente para evitar que a declaração de compensação produza os efeitos jurídicos de extinguir a relação.

62. Entregue a declaração de compensação pelo administrado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o período de cinco anos para fiscalizar a produção da norma individual e concreta da compensação.

63. Com a não homologação da declaração apresentada pelo particular surgem 3 possibilidades: (i) a inclusão do débito tributário em dívida ativa e sua posterior execução; (ii) o pagamento do débito indevidamente compensado; e (iii) a apresentação de manifestação de inconformidade pelo contribuinte.

64. A compensação não-declarada é a situação em que a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte não produz os efeitos jurídicos da extinção da obrigação tributária, por expressa determinação normativa, que se mostra ilegal e inconstitucional.

65. Somente por meio do despacho decisório que a autoridade administrativa pode considerar a compensação não-declarada.

66. Diante do despacho decisório o contribuinte pode lançar mão do contencioso administrativo. Porém, o § 13 do art. 74 da Lei 9.430/96 proíbe a instauração e o prosseguimento do processo administrativo conforme o rito processual do Decreto 70.235/72, iniciado com a manifestação de conformidade.

67. Nesse caso, o contribuinte poderá se utilizar do rito geral da Lei 9.784/99, inclusive com a suspensão da exigibilidade do crédito, haja vista a impossibilidade de lei infraconstitucional restringir o primado do devido processo legal.

68. O direito à compensação, como meio de agilizar o ressarcimento do indébito tributário, é irrestrito, justamente por estar fundamentado nos mais nobres princípios constitucionais, quais sejam o da legalidade, da moralidade e do direito de propriedade, além do seu processo que se submete ao cânone do devido processo legal.

69. Entretanto, ainda hoje a compensação é vista com a roupagem inadequada dos tempos passados, onde imperava a idéia de prevalência do Estado em relação aos particulares, sobretudo pela Administração Pública que insiste em descumprir os mais mezinhas ditames constitucionais, restando ao contribuinte, exercendo o primado da moralidade dos públicos e do devido processo legal, bater às portas do Judiciário, a fim de concretizar seu direito ao pronto ressarcimento do indébito tributário, que freqüentemente não é reconhecido pelo Sistema Oficial.

70. Diante do cânone constitucional da igualdade entre governantes e governados, bem assim do primado assegurador do direito de propriedade, conjugado com a vedação ao enriquecimento ilícito, e com o cânone do devido processo legal, não é possível admitir-se, decididamente, o estabelecimento de obstáculos ao direito de compensar os créditos dos contribuintes contra o Poder Público.

IX. Relação de referências consultadas

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ALBUQUERQUE, Cintia Daniela Bezerra de. A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte. In. *Revista tributária e de finanças públicas*. n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, nov/dez. 2001, p. 100-118.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM – Abatimento constitucional – principio da não-cumulatividade. In. *Revista de direito público*. São Paulo, n. 29-30, p.110-126.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Normas gerais de direito tributário, (notas taquigráficas de aula e debates no III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado no 2º semestre de 1972, na Universidade Católica de São Paulo – aula do dia 23.9.1972). In *Revista de direito público*, n. 31. São Paulo: RT, set-out/1974, p. 251-281.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRINDEIRO, Geraldo. *O devido processo legal*. Disponível em: <<http://campus.fortunecity.com/clemson/493/jus/m09-015.htm>>. Acesso em: 10 de março de 2010.

- BRITO, Edvaldo. “ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento” In. *O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 19-64.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela manifestação de inconformidade a que alude a Lei 9.430/96. In. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 121, p. 07-21, out. 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. *Curso de direito tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. “Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade” in *Revista dialética de direito tributário*. n. 23. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 142-166.
- _____. *Direito tributário linguagem e método*. 1ª ed. São Paulo, Noeses, 2008.
- CASQUET, Pedro Guilherme Modonese. *Da compensação tributária com créditos de terceiros*. Disponível em <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=235>. Acesso em 26 mar. 2010.
- CASTRO, Danilo Monteiro de. A necessidade de constituição, via lançamento de ofício, dos débitos fiscais inseridos em declaração de compensação desconsiderada pelo Fisco. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 139, p. 23-31, abr. 2007.
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Extinção da obrigação tributária: compensação e repetição do indébito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 371-406.
- _____. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

- CEZAROTI, Guilherme. Crédito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado. Compensação. Prazo prescricional. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 139, p. 42-55, abr. 2007.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. .2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- _____. *Curso de direito tributário*. , Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- _____. Compensação tributária e suspensão da exigibilidade do crédito tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 94, p. 105-113, jul. 2003.
- _____. *Compensação tributária e processo*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- DA SILVA, Ricardo Frigino, *Compensação do indébito tributário*, 2002, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.
- DIAS, Karem Jureidini. Efeitos da declaração de compensação: constituição do crédito tributário, prazo decadencial e imposição de multa. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTARIOS, IV, 2007, São Paulo. Tributaçao e processo. São Paulo: Noeses, 2007, p. 331-358.
- _____. Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo : MP Editora, 2007, p. 29-58.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 2.
- _____. *Código civil anotado*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- DOMINGO, Luiz Roberto. Alterações do art. 74 da lei nº 9.43/+96 – efeitos jurídicos. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 113-146.

- FERRAGUT, Maria Rita. Compensação não declarada e lançamento de ofício. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 175-192.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1980.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- GONCALVES, Jose Artur Lima; MARQUES, Marcio Severo. O direito à restituição do indébito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 198-231.
- GORDILLO, Agustín. *La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo*. In *Revista de derecho público* n. 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. *Tratado de derecho administrativo*, Tomo 2: La defensa del usuario y del administrado. 5ª ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003.
- GRECO FILHO, Vicente, *Direito processual civil e brasileiro*. Vol. I, São Paulo: Saraiva: 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. Devolução *ex officio* de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 9-27.
- GRILLO, Fábio Artigas. *Compensação tributaria e o direito privado*. In. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 463-538.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro; PONTES, Helenilson Cunha. A compensação do indébito tributário, In *Revista dialética de direito tributário*. n. 19. São Paulo: Dialética, abril-1997, p. 65-78.
- IVO, Gabriel. *A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem*. Revista de direito tributário. n. 79. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 187-197.

- JANINNI, Tiago Cappi. *Compensação tributária: análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária*, 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. "Arts. 170 a 172" in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 38. vol. 2
- LONGO, José Henrique. Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo : MP Editora, 2007, p. 227-238.
- LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regimes jurídicos diversos, a depender da data do pedido ou da PER/DCOMP. Prazo de homologação. Confissão de dívida. Segurança jurídica e irretroatividade das leis*. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo : MP Editora, 2007, p. 81-111.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª. ed. rev. atual.e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. A compensação autorizada pelo art. 66 da Lei 8.83/91. *Repertório IOB de jurisprudência: tributária, constitucional e administrativa*. São Paulo, n. 15, p. 273-272, ago. 1995.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A compensação dos tributos e a moralidade pública, In *Revista dialética de direito tributário*. n. 8. São Paulo: Dialética, mai-1996, p. 80-85.
- _____. O direito a ampla defesa em processos administrativos e a Portaria MPAS 3.015 de 15/2/96, In *Revista dialética de direito tributário*. n. 16, São Paulo: Dialética, jan-1997, p. 50-58.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 47-72.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- MELO, José Eduardo Soares de, LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MENDES, Guilherme Adolfo. Compensação de ofício. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTARIOS, IV, 2007, São Paulo. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007, p. 221-233.
- _____. Compensação de ofício. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 59-80.
- _____. Compensação: exame de casos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTARIOS, III, 2006, São Paulo. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006, p.307-321.
- MOREIRA, André Mendes. Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – evolução legislativa e modalidades. In *Revista dialética de direito tributário*. n. 95, São Paulo: Dialética, ago-2003, p. 7-17.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito tributário*. São Paulo, Max Limonad, 2001.
- _____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés; CUPERTINO DE CASTRO, Sergio Monteiro. Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo : MP Editora, 2007, p. 169-174.
- MUNHOZ, Flávio de Sá. Compensação tributária e o processo administrativo fiscal federal. In. DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Compensação tributária*. São Paulo : MP Editora, 2007, p. 301-317.
- NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 4ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- NERY JUNIOR, Nelson. Compensação tributária e o Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 17-40.
- NOGUEIRA, RUY BARBOSA. Lançamento por homologação. Não pago o preço base de cálculo, nem ressarcido o imposto antecipado à Fazenda, tem o contribuinte o direito a faculdade de compensação, In *Revista dialética de direito tributário*. n. 82, São Paulo: Dialética, julho – 2002, p. 143-151.

- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Receitas públicas originárias*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 355-398.
- PORTA, Marcos. *Processo administrativo e o devido processo legal*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- PRADO, Valéria da Cunha. *O devido processo legal no processo administrativo tributário*. 2001, Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2001.
- PRICE WATERHOUSE. *Compensação de tributos federais*. São Paulo: Atlas, 1998. (Série legis-empresa; 1).
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- _____. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. Compensação e restituição de “tributos”. *Repertório IOB de jurisprudência: tributária, constitucional e administrativa*. São Paulo: IOB, n. 3, p. 68-61, fev. 1996.
- _____. Prescrição do direito do Fisco, suspensão da exigibilidade e segurança jurídica. In *Revista dialética de direito tributário*. n. 127. São Paulo: Dialética, abr. 2006, p.107-115.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. V. III. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.
- TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.
- TEDESCO, Paulo Camargo. O efeito suspensivo do recurso interposto contra compensação não declarada. *Revista dialética de direito tributário*. n. 144, São Paulo: Dialética, p. 37-44, set. 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Restituição dos tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago. In *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 29-35, mar. 1996.

_____. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. In *Revista dialética de direito tributário*. n. 165. São Paulo: Dialética, jun-2009, p. 26-36.

_____. Compensação não declarada: inaplicabilidade do parágrafo 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004. In *Revista dialética de direito tributário*. n. 173. São Paulo: Dialética, fev-2010, p. 65-74.

VARELA, Atunes, *Das obrigações em geral*. 7ª ed. revista e atualizada. Coimbra: Livraria Almedina. 1997.

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. Um caso de suspensão da exigibilidade de crédito tributário. Implicações quanto à decadência. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, 54: 7-17, mês. Ano.

VENOSA, Sílvio de Salvo, *Direito civil, teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. V. 2. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. “Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular” In *Revista dialética de direito tributário*, n 101, São Paulo: Dialética, fevereiro/2004, p.7-35.