

**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

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**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 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 método adotado é o do construtivismo lógico-semântico, abordando o direito como um processo comunicacional que se constitui, se modifica e se extingue por meio da linguagem jurídica própria, qual seja, a linguagem das provas admitidas em direito.

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 the tax obligation of the taxpayer and his debit before the tax authorities. The offsetting rule prescribes the calculation relationship, extinguishing the tax obligation of the taxpayer and his debit relation with the tax authorities. In the end, the purpose is to demonstrate in the Federal tax legislation that regulates the offsetting institute, the restrictions imposed by the ordinary law maker to the administrative proceeding of offsetting in the hypothesis of no-declared offsetting. Those restrictions should not prevail because they are against the due process of law, guaranteed by the Federal Constitution. The method adopted is the constructivism logic-semantic, approaching the law as a communicational process that constitutes, modifies and extinguishes itself through a unique legal language which is the language of the proofs admitted in law.

Keywords: Tax offsetting, Tax credit's extinction, No-declared offsetting.

Sumário

Introdução.....	9
I. Considerações iniciais.....	13
I.1. Esclarecimentos iniciais sobre o objeto de especulação.....	13
I.2. Sistema Jurídico.....	14
I.3. Princípio Jurídico.....	15
I.4. Norma jurídica e relação jurídica.....	17
I.5. Fontes do direito.....	20
I.6. Normas gerais de direito tributário.....	22
II. O princípio do devido processo legal.....	28
II.1. Breve esboço histórico.....	28
II.2. O devido processo legal nos processos administrativos.....	33
II.3. O devido processo legal como limite objetivo à atuação da Administração Pública nas suas relações com os Administrados.....	41
III. A fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária.....	43
III.1. A regra-matriz de incidência tributária.....	44
III.2. A incidência e a produção da norma individual e concreta.....	47
IV. Algumas considerações sobre a relação jurídica tributária.....	49
IV.1. Relação jurídica e relações jurídicas tributárias.....	50
IV.2. Relação jurídica obrigacional.....	52
IV.2.1. A constituição do crédito tributário.....	53
IV.2.2. Exigibilidade do crédito tributário – termos inicial e final.....	54
IV.3. A relação de débito do Fisco.....	55
V. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	59
VI.1. Suspensão da exigibilidade x lançamento tributário.....	60
VI.2. Breve análise das hipóteses do art. 151 do CTN.....	61

VI. Extinção da obrigação tributária.....	69
VI.1. As causas extintivas do art. 156 do CTN	69
VI.1.1. Pagamento.....	70
VI.1.2. Transação.....	71
VI.1.3. Remissão.....	71
VI.1.4. Prescrição e decadência.....	71
VI.1.5. Conversão de depósito em renda.....	72
VI.1.6 Pagamento antecipado e homologação do lançamento.....	73
VI.1.7. Consignação em pagamento.....	73
VI.1.8. Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado.....	74
VI.1.9. Dação em pagamento em bens imóveis.....	75
VII. A compensação.....	76
VII.1. Noções preliminares.....	76
VII.2. Origem histórica.....	78
VII.3. A compensação no Código Civil Brasileiro.....	80
VII.4. A Fenomenologia da compensação.....	82
VII.5. A compensação no Código Tributário Nacional.....	84
VII.6. A compensação tributária na esfera federal – breve relato histórico.....	86
VII.7. O atual regime da Lei 9.430/96.....	88
VII.7.1. A alteração introduzida pela Lei 10.833/2003.....	91
VII.7.2. A compensação não declarada.....	93
VIII. Conclusões.....	98
IX. Relação de referências consultadas.....	102

I. Introdução

A presente dissertação de mestrado tem por objeto o estudo do instituto da compensação tributária, especialmente 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 confrontos 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, posto que 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 da relação jurídica tributária 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, que contempla o 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, fingindo desconhecer os mais mezinhos primados constitucionais, insiste em editar atos legais e ilegais 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 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 durante esse período uma lacuna legislativa que impedia a utilização do instituto pelos contribuintes.

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, podemos 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 Roberto Domingo².

Assim, 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, se 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,

¹ FERRAGUT, Maria Rita, Compensação não declarada e lançamento de ofício, In *Compensação tributária*; DIAS, Karen Jureidini, Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação, In *Compensação tributária*.

² DOMINGO, Luiz Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/96 – efeitos jurídicos, in *Compensação tributária*.

extinguir a obrigação tributária. 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, cujo conteúdo prescreve a relação jurídica da compensação, o procedimento da compensação e o fato jurídico da compensação, enquanto fenômenos distintos que são.

Toda pesquisa pressupõe um método, assim entendido como o procedimento de investigação organizado que garante a obtenção de resultados válidos³. Trata-se do caminho a ser percorrido para se resolver um problema.

O direito, como objeto, é pluridimensional, o que possibilita sua abordagem por diversos ângulos ou métodos.

Como a observação é um procedimento seletivo e a descrição de um dado objeto é comumente feita sob um determinado ponto de vista, é imperioso efetuar cortes metodológicos para delimitar o objeto a ser estudado, o qual, vale frisar, não será esgotado.

A análise ora proposta pressupõe a divisão do direito em direito positivo e ciência do direito. O direito positivo, identificado como o plexo de normas válidas num certo tempo e espaço, é o objeto de estudo da ciência do direito.

A primeira demarcação do presente trabalho é o estudo do direito positivo brasileiro. Na seara do direito positivo, outro corte metodológico é a análise das normas de direito tributário e dos princípios constitucionais diretamente ou indiretamente ligados ao cumprimento dessas normas. No ramo do direito tributário⁴, a ênfase recairá sobre as regras que tratam da compensação como forma de extinção da obrigação tributária⁵, partindo do CTN para as normas federais que regulam a matéria, especialmente a Lei 9.430/1996.

Para análise de tais normas, o método jurídico adotado é a análise lingüística do direito positivo, na linha da teoria de Paulo de Barros Carvalho, que adota como premissa 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. A primeira, importante para a fixação das premissas metodológicas, concentra energia 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.

³ ABBAGNANO, Nicola, Dicionário de filosofia, p. 668.

⁴ 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.

⁵ Na forma prescrita no art. 156, II do CTN.

No segundo capítulo a análise recairá sobre 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 do processo de positivação da compensação tributária. Com isso, no terceiro capítulo o estudo abrangerá a análise da fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária e o percurso que deve percorrer para atingir os mais elevados níveis de individualidade e concretude, 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 da análise desse instituto 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.

Verificando a fenomenologia da incidência da norma de compensação, fica clara a necessidade de existência de duas relações jurídicas para que ela ocorra: uma que determina o crédito tributário; e outra que determina a relação de débito do Fisco. Além dessas, há uma terceira relação que é a própria compensação cuja finalidade é extinguir a obrigação tributária.

A primeira relação jurídica, resultado do processo de positivação da regra-matriz de incidência tributária, descreve em seu antecedente o fato jurídico tributário e prescreve no conseqüente a relação jurídica tributária, formada entre o sujeito ativo e passivo, para pagamento da obrigação tributária. Esse vínculo somente se instaura no mundo jurídico por meio de uma norma individual e concreta, que verte em linguagem competente para o direito o evento descrito abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência.

A segunda relação jurídica decorre da positivação da norma individual e concreta que estipula o débito do Fisco, que ocupa nesta relação a posição de sujeito passivo; enquanto o contribuinte compõe o pólo ativo da relação. Inverte-se, portanto, a situação prescrita na relação jurídica que institui o crédito tributário: o Fisco é devedor; e o contribuinte, o credor.

Ao eleger a compensação como forma de extinção da obrigação tributária, logo da relação jurídica tributária, surge outro eixo de positivação de normas, cuja norma individual e concreta prevê no seu conseqüente a extinção das duas relações citadas. A análise do procedimento a ser seguido para se produzir uma norma individual e concreta de compensação, cujo objetivo final fulminar a obrigação tributária, é o foco do presente trabalho.

Outro corte metodológico que delimita o estudo é que será objeto da investigação proposta apenas as compensações tributárias realizadas no âmbito federal, regidas, atualmente, principalmente, pela Lei 9.430/96, e suas alterações.

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, se faz 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 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.

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

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

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 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.¹⁰

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 214

⁸ *Ibidem*, p. 212

⁹ *Ibidem*, p. 215

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2008, p. 29

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 princípios¹¹.

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.

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 valor, evitando sua expansão para os múltiplos setores da vida social, temos a i) *inexauribilidade* dos valores¹².

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

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 142.

¹² *Ibidem*, pp. 142-143.

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 conectam¹³.

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 diretivas que norteiam a compreensão dos setores normativos, imprimindo-lhes o caráter de unidade relativa.

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 espírito¹⁴.

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)¹⁵.

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.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 33.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *.Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 8.

¹⁵ Ibidem, p. 18-19.

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 abstrata¹⁶.

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 tributário¹⁷ 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 deontológicas 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

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 33.

¹⁷ Para Paulo de Barros Carvalho (*op. cit.*, 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.”

normativas primária e secundária, sendo o relacionamento entre elas de ordem lógico-formal¹⁸.

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, temos que 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 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.”¹⁹

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 instrumentais²⁰, 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 abstrata²¹. 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.

¹⁸ VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 114-115 e 118.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 281.

²⁰ *Ibidem*, p. 284-287.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 82-83.

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.

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 papelm só simbólica. É a aplicação que dá vida à lei, outorgando-lhe relevância e sentido.*”²²

I.5. Fontes do direito

As fontes do direito apresentam uma plurivocidade significativa, porém, na sua acepção comum pressupõe aquilo que origina ou produz. Juridicamente é considerada como o nascedouro das regras norteadoras de determinado instituto. São, portanto, os “focos ejetores de regras jurídicas” ou “veículo introdutor de normas”²³.

As fontes do direito são acontecimentos do mundo social que são elevados ao *status* jurídico por regras do sistema e credenciados a produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento jurídico outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas.²⁴

Conforme adverte Tárek Moysés Moussallem, o problema das fontes do direito no Brasil tem sido resolvido com base na lei, costume, doutrina e jurisprudência. No âmbito do direito tributário, a maioria da doutrina costuma afirmar que a lei é fonte única e exclusiva do direito tributário.²⁵

Para o referido autor, a redução do estudo das “fontes do direito” aos elementos acima expostos, tolhe a visão maior do fenômeno da produção normativa e da aplicação do direito, “mascarando-se por ‘fundamentos óbvios’ os critérios para que um fato extrajurídico ingresse,

²² 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.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, p. 47.

²⁴ *Ibidem*, p. 47.

²⁵ *Fontes do Direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 35.

por meio do antecedente de uma norma concreta sintaticamente válida, no ordenamento jurídico.”²⁶

O estudo das fontes do direito deve ter como premissa o processo de enunciação, afastando-se assim a idéia de fonte como um produto. “O fato produtor de normas é a enunciação, ou seja, a atividade exercida pelo agente competente”. Nesse sentido entende-se que a norma não pode criar uma norma. Ou seja, “a fonte de direito não pode ser o fato jurídico produtor de normas”.²⁷

Vale salientar que é preciso delimitar o que se entende por enunciação, enunciação-enunciada e enunciado-enunciado.

A enunciação é o ato desenvolvido para a produção de uma norma. A enunciação-enunciada é o fato jurídico localizado no antecedente do veículo introdutor. Já o fato jurídico localizado no antecedente de uma norma concreta e posta pelo veículo introdutor é o enunciado-enunciado.

Partindo-se de tais premissas é possível verificar que os costumes podem ser considerados fontes de direito, desde que estes sejam parte integrante de hipóteses normativas. Como sabido, o costume é uma manifestação social, e como todo fato social apenas apresenta repercussão no mundo jurídico nos casos previstos no próprio direito positivo. Nesse sentido, pode-se entender como fonte do direito o costume enunciação, só acessível pelo costume-enunciação-enunciado (fatos enunciativos do procedimento consuetudinário).

A doutrina por sua vez não é fonte do direito positivo, pois possui linguagem descritiva e não tem o condão de alterar a linguagem prescritiva do direito. É cediço que a doutrina consiste na produção pelos estudiosos do Direito da elaboração e sistematização de conceitos e ainda da explicação de institutos jurídicos. Enfim, conforme dito, não é fonte do direito, pois não apresenta o condão de criar enunciados prescritivos.

Na mesma linha de entendimento, a jurisprudência também não é fonte do direito, pois não apresenta eficácia normativa, não vinculando, por exemplo, o magistrado de qualquer instância. Tárek Moysés Moussallem ensina que “a jurisprudência não nos parece ser uma fonte do direito, mas sim algo que seja o próprio direito”.²⁸

²⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário, 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. 102.

²⁷ *Ibidem*, p. 111.

²⁸ *Ibidem*, p. 116.

No que concerne à lei, segundo o autor aludido, não se deve imputá-la o caráter de fonte, pois não é foco produtor de enunciados prescritivos, não podendo ser fonte dela própria. Em outras palavras, “a lei está para o enunciado, assim como o procedimento legislativo, judicial ou administrativo está para a enunciação. Esta é a fonte do direito, ao passo que aquele é o produto.”²⁹

I.6. 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 de 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, da União. Entretanto, apenas com o advento da Constituição aludida que a problemática das normas gerais sofreu formulação constitucional expressa.³⁰ Sobre o tema, leciona José Souto Maior Borges, *in verbis*:

(...) 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.³¹

Assim, adverte o autor que na formulação da Constituição de 1946 a competência para edição de normas gerais era muito ampla, já que o direito tributário era considerado como 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, em matéria de prescrição de créditos da Fazenda Pública, bem como o

²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário, In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 115.

³⁰ BORGES, José Souto Maior, Normas gerais de direito tributário, In *Revista de direito público*, n. 31, set-out/1974, São Paulo, RT, p. 252.

³¹ *Ibidem*, p.252

problema da conceituação, em normas gerais de hipótese de incidência de tributos de competência estadual ou municipal.³²

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.

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 Carvalho³³, o dispositivo aludido fomentou duas vertentes interpretativas no âmbito doutrinário: Uma linha tradicional (teoria tricotômica), 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. Consoante o autor:

Segundo essa teoria o conteúdo da expressão “normas gerais” trazia em si apenas um problema de interpretação; o sentido correto seria aquele que permitisse atingir plenamente a finalidade pretendida com sua inclusão no texto constitucional. Aliás, outro não poderia ser o conteúdo da expressão “normas gerais”, qual seja: assegurar atuação efetiva e uniforme dos preceitos da constituição em matéria tributária e estabelecer o conteúdo das leis tributárias a serem editadas por cada uma das entidades integrantes da federação.”³⁴

Em outro giro, outra facção doutrinária (teoria dicotômica) invocava a primazia da Federação e da 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.

Pois bem.

Na Constituição de 1988 a matéria referente às normas gerais de direito tributário veio 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;

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

³³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 201-202.

³⁴ *Ibidem*, p.202.

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.
- 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..

Dessa forma, verifica-se, de logo, que o legislador constitucional privilegiou a corrente tricotômica, ao dispor que toda a matéria de legislação tributária está contida no âmbito de competência de lei complementar. Urge esclarecer ademais, que 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)

Nesse ponto, importante diferenciar a lei complementar nacional da lei complementar federal. A primeira tem como objetivo criar normas gerais em matéria tributária, vinculando todas as pessoas políticas: União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Logo, é lei de ordem global. Por sua vez, a segunda - lei complementar federal - é editada pela União. Assim, é possível perceber que as normas gerais de direito tributário são leis de ordem nacional, formalmente veiculadas através de lei complementar.

Ao tratar do tema das normas gerais de direito tributário Sacha Camon Navarro Coêlho³⁵ 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 incroguentes (§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.

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.³⁶

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

Nota-se assim que essa duplicidade de interpretações que, diga-se de passagem, 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 Santi³⁷, “uma dupla possibilidade no exercício da competência tributária para legislar, por exemplo, sobre prescrição e decadência”.

Sobre tal temática, imprescindível 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 ao projeto de Código Tributário Nacional (Projeto Rubens Gomes de Souza – Osvaldo Aranha). Quanto à emenda n. 938, 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 de 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 de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.

Não raro, 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 operandodistorcoes

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p.116.

³⁶ *Ibidem*, p. 117.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Curso de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo, Saraiva, 2008, p. 325.

violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhe são vedadas, 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. Ciorrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor na Constituinte de 1946, quando esta, após algumas hesitações iniciais, aprovou a Emenda nº 938 de que resultou o art 5º, XV, b, da nova Carta Magna (...)³⁸.

No que concerne ao projeto de Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro alertava em seu parecer que era preciso corrigir a caótica situação verificada até então, na qual cada ente político era regido por vários textos em matéria tributária, regulando diversamente prazos de prescrição, conceito de ‘fato gerador’, bases de cálculo dos impostos etc. Além disso, era comum a invasão de competência tributária, apossamento sem partilha de tributos da competência concorrente, dentre outros inconvenientes.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

Ademais, 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”⁴¹.

Com efeito, o teor do art. 146 da Carta Maior e os seus três incisos, almeja à uniformização da legislação, evitando conflitos interpretativos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, garantindo, por conseguinte, isonomia entre as pessoas políticas.⁴²

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.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ao se reportar ao tema das normas gerais leciona que:

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

³⁸ BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 11-12.

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, **Op. cit.**, p. 326-327.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar, *Op. cit.*, p. 43

⁴¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Curso de direito tributário e finanças públicas*, p. 327.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Op. cit.*, p. 328.

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).⁴³

Assim, partindo-se das premissas *supra*, 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.

Em verdade, o termo “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 primado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

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

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 121-122.

II. O devido processo legal

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio do devido processo legal no seu art. 5º, inciso LIV⁴⁴. Este princípio é originado da cláusula do “devido processo legal” (*due process of law*) do direito anglo-americano, e deve ser associado às garantias inculpidas nos incisos XXXV⁴⁵ e LV⁴⁶ 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.⁴⁷

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.⁴⁸

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.⁴⁹

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.⁵⁰

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.

II.1. Breve esboço histórico

⁴⁴ 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;

⁴⁵ Art. 5º - (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁴⁶ 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;

⁴⁷ 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.

⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, 21ª ed., São Paulo, Malheiros, 2006, p. 111.

⁴⁹ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁵⁰ 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.

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.⁵¹

Escrita originalmente em latim⁵², 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 defesa⁵³, mas de uma classe limitada de beneficiários, qual seja, a dos barões e proprietários de terra.⁵⁴ Foi, portanto, claramente uma concessão real para uma classe privilegiada.

O princípio do devido processo legal foi citado no art. 39⁵⁵ 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”.⁵⁶

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.⁵⁷

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*).⁵⁸

⁵¹ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade*, p. 6.

⁵² Língua em que permaneceu por mais de 200 anos.

⁵³ PORTA, Marcos, *Processo administrativo e o devido processo legal*, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 105.

⁵⁴ 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.

⁵⁵ “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.*”

⁵⁶ PRADO, Valéria da Cunha, *Op. cit.*, p. 6.

⁵⁷ PORTA, Marcos, *Op. cit.*, p. 105.

⁵⁸ 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*”.⁵⁹

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*”.⁶⁰

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*”.⁶¹

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.⁶²

Posteriormente, as constituições das colônias de Vermont (08/07/1777)⁶³, de Massachusetts (25/10/1780)⁶⁴ e, por fim a de New Hampshire (02/06/1784)⁶⁵ adotaram o princípio ainda sob a expressão “*lei da terra*”, associando-o às garantias do processo criminal.

⁵⁹ 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.

⁶⁰ Ibidem, p. 10.

⁶¹ Ibidem, p. 10.

⁶² 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.)

⁶³ 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.)

⁶⁴ 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.⁶⁶

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.⁶⁷

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.⁶⁸

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.⁶⁹

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.)

⁶⁵ 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.)

⁶⁶ 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)

⁶⁷ 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.

⁶⁸ BRINDEIRO GERALDO, Op. cit.

⁶⁹ 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*).⁷⁰

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.⁷¹

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.⁷²

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".⁷³

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

⁷⁰ 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.

⁷¹ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁷² BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

⁷³ BRINDEIRO, Geraldo. *Op. cit.*

venenosa” (*fruits of the poisonous tree*), observada em alguns casos pelo Supremo Tribunal Federal⁷⁴.

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 678.⁷⁵

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.⁷⁶

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.⁷⁷

⁷⁴ 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).

⁷⁵ 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."

⁷⁶ 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).

⁷⁷ *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.⁷⁸

Por processo entende-se o procedimento tendente a solução de um litígio, e por processo administrativo aquele cujo julgamento seja prerrogativa da própria Administração.⁷⁹

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 penalidade⁸⁰, 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.⁸¹

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.⁸²

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

⁷⁸ 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.

⁷⁹ *Ibidem*, p.18.

⁸⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A prova no direito tributário*, 2ª ed., São Paulo, Noeses, 2008, p. 279.

⁸¹ 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.⁸³

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.⁸⁴

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

⁸² MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, p. 114.

⁸³ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 338.

⁸⁴ 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.⁸⁵

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).⁸⁶

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.⁸⁷

⁸⁵ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, *Motivo e motivação do ato administrativo*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979, p. 128-129.

⁸⁶ Castro, Carlos Roberto Siqueira, *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, p. 343.

⁸⁷ 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.⁸⁸

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.⁸⁹

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”.

⁸⁸ 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).

⁸⁹ 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.

Como pontua Agustín 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.⁹⁰

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.⁹¹

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 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

⁹⁰ 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.

⁹¹ 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

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.⁹²

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.⁹³

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 prevê, expressamente, em seu art. 2º⁹⁴, que a Administração obedecerá aos princípios da ampla defesa e do contraditório. O

del administrado, 5ª Ed, Belo Horizonte, Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, p. IX-13-IX-14).

⁹² 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.

⁹³ 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.

⁹⁴ 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 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.⁹⁵

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. Em qualquer caso,

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.

⁹⁵ 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 garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo*, In *Revista de direito público* n° 10, p. 23.)

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.⁹⁶

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.

⁹⁶ No texto original está escrito: “Por estas razones, aunque este principio no figurara em 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 derecho público* n° 10 , p. 17.)

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.⁹⁷

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 Becker⁹⁸, 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.⁹⁹

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.¹⁰⁰

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.

⁹⁷ 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.

⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 307-311.

⁹⁹ IVO, Gabriel, *Op. cit.*, p. 189.

¹⁰⁰ 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.¹⁰¹

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.¹⁰²

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.

¹⁰¹ IVO, Gabriel, *A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem*, p. 189-190..

¹⁰² 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.¹⁰³

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 tributária¹⁰⁴.

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 descrição¹⁰⁵.

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 espaço¹⁰⁶.

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

¹⁰³ VIEIRA, José Roberto, *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 60.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. p. 276.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 277.

¹⁰⁶ 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.¹⁰⁷

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.¹⁰⁸

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.¹⁰⁹

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

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p.292-293.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 329-330.

¹⁰⁹ 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.¹¹⁰

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.¹¹¹

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.¹¹²

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

¹¹⁰ *Curso de direito tributário*, p. 359-364.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 400.

¹¹² 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.¹¹³

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.

¹¹³ 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)).¹¹⁴

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.¹¹⁵

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

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 129-130.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 134-135.

geral e abstrata, têm o condão de fazer desencadear os direitos e deveres estabelecidos pela ordem jurídica.¹¹⁶

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.¹¹⁷

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.¹¹⁸

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.¹¹⁹

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,

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 392-393.

¹¹⁷ *Ibidem*, p.393.

¹¹⁸ 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)”¹²⁰, e de Paulo de Barros Carvalho¹²¹ 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”¹²².

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 contribuinte¹²³ quando devidamente autorizada pela legislação em vigor.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 465-467.

¹²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 98.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 477.

¹²² TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 237.

¹²³ Por exemplo, a declaração de registro de crédito presumido de IPI.

IV.2. Obrigação tributária

Como já explicitado, premissa básica da presente investigação é a de que 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, o fato jurídico como um enunciado protocolar e, no seu conseqüente, o fato jurídico relacional que estabelece a conduta devida.

Ensina Eurico Marcos Diniz de Santi que, na norma tributária, a hipótese descreve um fato de possível ocorrência que implica um conseqüente por força do qual surge o vínculo prescriptor 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.¹²⁴

Essa relação jurídica determina que, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário¹²⁵, 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).¹²⁶ 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.

¹²⁴ 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.

¹²⁵ Assim entendido como o evento já descrito em linguagem, formalizado por meio da expedição da norma individual e concreta.

¹²⁶ 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.¹²⁷ 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.

¹²⁷ 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 acontedidas têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, sustentando a possibilidade do crédito ser cobrado judicialmente¹²⁸.

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

¹²⁸ 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 autolançamento, 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 se falaria 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”.¹²⁹

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”.¹³⁰

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

¹²⁹ Restituição dos tributos, p. 31. No mesmo sentido afirma Gabriel TROIANELLI que “Se a prestação exigida a título de tributo for ilegal, não será tributo” (Compensação do indébito tributário, p. 12). 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).

¹³⁰ *Repetição do indébito tributário*, p. 240.

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 indevid¹³¹ido 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.”

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.¹³²

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.”¹³³

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.

Há quem sustente que tal forma de extinção do débito do Fisco, por se tratar de uma despesa pública¹³⁴, deve observar regras próprias inerentes a tal instituto¹³⁵.

¹³¹ *Direito tributário: linguagem e método*, p. 475-476.

¹³² *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 141-142.

¹³³ *Direito tributário: linguagem e método*, p. 475.

¹³⁴ 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).

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.*”¹³⁶

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*”¹³⁷. 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.¹³⁸

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.

¹³⁵ 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

¹³⁶ *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.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 30

¹³⁸ 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.”¹³⁹

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 passivo¹⁴⁰.

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.

¹³⁹ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 180.

¹⁴⁰ 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 9.430/1996¹⁴¹.

De fato, o aludido dispositivo legal veio acolher o entendimento jurisprudencial¹⁴² 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”¹⁴³.

Para não sofrer os efeitos da decadência, deve o Fisco proceder ao lançamento e dele dar ciência ao sujeito passivo, atestando a suspensão da exigibilidade do crédito constituído¹⁴⁴.

Não há, portanto, nesse caso, suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar¹⁴⁵, 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 funcional¹⁴⁶ (pelo não exercício do lançamento).

¹⁴¹ “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.”

¹⁴² 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.

¹⁴³ Voto do relator no Recurso Especial 46.237 – Rio de Janeiro (948944-9) – DJ 17/02/1997.

¹⁴⁴ VIEIRA, Maria Leonor Leite, *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 87.

¹⁴⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 180-181.

¹⁴⁶ 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 parcelado¹⁴⁷.

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 individual¹⁴⁸.

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 tributos¹⁴⁹.

¹⁴⁷ VIEIRA, Maria Leonor Leite, *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 40.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 434.

¹⁴⁹ *Ibidem.*, p. 435.

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 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 lei¹⁵⁰.

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 exaurido.

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 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.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, p. 438.

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 1973¹⁵¹.

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;*”

¹⁵¹ CONRADO, Paulo Cesar, A liminar em ação cautelar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, p. 27.

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 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 norma¹⁵². 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 obrigacional¹⁵³.

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.¹⁵⁴

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:

¹⁵² 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.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 465-467.

¹⁵⁴ *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*.¹⁵⁵

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.¹⁵⁶

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.

¹⁵⁵ *Direito tributário, linguagem e método*, p. 469.

¹⁵⁶ *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.¹⁵⁷

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.¹⁵⁸

VI.1.4. Prescrição e decadência

¹⁵⁷ Tramita no Congresso Nacional a votação do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária nº 5.082/2009.

¹⁵⁸ CONRADO, Paulo Cesar, *Compensação tributária e processo*, 2ª ed., São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 76.

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 lançamento¹⁵⁹. 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.*”¹⁶⁰.

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 tributário¹⁶¹, 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

¹⁵⁹ 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.

¹⁶⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e prescrição no direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, p. 99.

¹⁶¹ O depósito tem o condão de elidir a incidência dos juros de mora e correção monetária.

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.¹⁶²

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 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 CTN¹⁶³, 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.*”¹⁶⁴

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.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p.510-511.

¹⁶³ 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.”

¹⁶⁴ 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.¹⁶⁵

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.¹⁶⁶

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.¹⁶⁷

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.¹⁶⁸

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.

¹⁶⁵ 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.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 514-515.

¹⁶⁷ A título de exemplo, o Município de São Paulo disciplinou o matéria por meio da Lei municipal nº 13.259/2001.

¹⁶⁸ DINIZ, Maria Helena, *Código Civil anotado*, 13^a 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 balança¹⁶⁹, a fim de verificar se o peso é igual.

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’.¹⁷⁰

Na língua portuguesa, o vocábulo 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 significados¹⁷¹.

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.

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.”¹⁷²

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

¹⁶⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 39.

¹⁷⁰ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, 16ª Ed, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 297-298.

¹⁷¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Dicionário da língua portuguesa*, p. 446.

¹⁷² DINIZ, Maria Helena, *Código civil anotado*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 328.

utilizado¹⁷³, 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 foi absorvido 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.

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.¹⁷⁴

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.*”¹⁷⁵

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

¹⁷³ 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.

¹⁷⁴ VARELA, Antunes, *Das obrigações em geral*, 7ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1997, p.197.

¹⁷⁵ Ibidem, p. 197.

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.¹⁷⁶

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 ação¹⁷⁷, 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 falido, compensava o seu crédito, mediante pagamento da diferença entre o valor do patrimônio e o de seus créditos.¹⁷⁸

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.¹⁷⁹

Somente no direito de Justiniano a compensação foi mais difundida e passou a ser operada de pleno direito.¹⁸⁰ 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.¹⁸¹

No direito positivo brasileiro, a compensação foi disciplinada pela primeira vez no art. 439 do Código Comercial, Lei nº 556, de 25/06/1850.¹⁸²

¹⁷⁶ 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.

¹⁷⁷ 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.

¹⁷⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Op. cit.*, p. 303.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 304.

¹⁸⁰ Price Waterhouse. *Compensação de tributos federais*, São Paulo, Atlas, 1998, p. 9.

¹⁸¹ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Op. cit.*, p. 304.

¹⁸² “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.” (PRICE WATERHOUSE, *Compensação de tributos federais*, p. 10.)

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, o que será abordado no tópico subsequente.

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, *ipso jure*, 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 devidos¹⁸³.

Nesse diapasão, dá-se a extinção total ou parcial de obrigações, em decorrência de serem duas pessoas ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra¹⁸⁴, 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.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a compensação, como instituto do direito privado, disciplinado pelo Código Civil, é de natureza legal, razão pela qual independe da vontade das partes, operando-se de pleno direito, ainda que uma das partes se oponha, de forma que, havendo créditos recíprocos, relativos a dívidas líquidas, vencidas e fungíveis entre si, a compensação se dará automática e infalivelmente. Nesse tocante, vale ressaltar que na concepção metodológica adotada na análise proposta, a existência do crédito tributário e do débito do Fisco pressupõem a expedição da norma individual e concreta que irá vertê-los em linguagem competente para o direito.

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.

¹⁸³ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 251.

¹⁸⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*. p. 39.

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).¹⁸⁵

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 aritméticas¹⁸⁶.

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, 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 condição¹⁸⁷.

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 credores¹⁸⁸, 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, suprimindo a falta de um ou

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

¹⁸⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 41.

¹⁸⁷ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 254.

¹⁸⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 42.

mais requisitos, passando a existir, nesse caso, a compensação convencional, ou decorrente da vontade das partes, cujo estudo específico não será objeto do presente trabalho.

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

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

Para que a compensação se realize é imprescindível a existência de duas outras normas 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.

A positivação da compensação se dá por meio de norma individual e concreta que promove o encontro de relações (a relação jurídica que constitui o crédito tributário e a relação que constitui o débito do Fisco), extinguindo-as até o montante em que se equivalerem¹⁸⁹.

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 que formalizará o encontro de contas, o cálculo relacional que promoverá a extinção das obrigações na exata medida em que elas se equivalerem.

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 de sujeito passivo. Tudo, operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”¹⁹⁰

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 481.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 480.

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 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 enunciatador 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, sendo, contudo, resguardado ao fisco o direito de apurar posteriormente se a extinção do crédito pela compensação se deu forma correta¹⁹¹.

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 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.”¹⁹²

Portanto, a previsão legal contida no parágrafo segundo do art. 74 da Lei nº 9.430/1996¹⁹³ 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 a autoridade fiscal a verificação do enunciado-enunciado expedido pelo contribuinte, para homologá-lo ou não.

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

¹⁹¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés, Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, In *Compensação tributária*, p. 173.

¹⁹² MOUSSALEM, Tárek Moysés, Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação, In *Compensação tributária*. P. 174.

¹⁹³ Art. 74 [...]

homologar ou não o procedimento do contribuinte), a compensação surtirá os efeitos relativos à extinção prevista no art. 151, III do CTN.¹⁹⁴

VII.5. A compensação no Código Tributário Nacional

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.

Parte da doutrina entende que o dispositivo em apreço exige para que seja possível a compensação contra a Fazenda Pública a sua expressa previsão legal¹⁹⁵, impedindo, assim, a compensação diretamente pelo contribuinte, que fica amarrado aos caprichos do legislador ordinário, que poderá ou não instituir, mediante lei, a compensação para os casos que especificar.

Note-se que o Código Tributário Nacional, embora acresça a possibilidade de compensação dos créditos vincendos, não prevista no Código Civil, mantém a necessidade de expressa autorização em lei para que o contribuinte possa compensar seus débitos fiscais com os seus créditos contra a Fazenda Pública, vedando, assim, ao contribuinte o direito de opor à Fazenda Pública a compensação legal inserta no art. 368 do Código Civil.

Na linha do raciocínio até aqui desenvolvido, tem-se que o art. 170 do Código Tributário Nacional 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 igualdade, da moralidade, 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 da Fazenda.

Ocorre que, tal limitação fere flagrantemente o direito de propriedade previsto no art. 5º da *Lex Matter*, posto que, havendo um indébito tributário ocorrerá, necessariamente,

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

¹⁹⁴ LONGO, José Henrique, Saldo negativo de IRPJ decorrente de estimativa quitada por compensação não homologada, In *Compensação tributária*. P. 230.

¹⁹⁵ Gabriel Lacerda TROIANELLI, *Compensação do indébito tributário*, p. 67.

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 *de per se* viola o primado da legalidade, na medida em que tributo sem base legal será 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.

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 frontalmente o primado da moralidade dos atos da administração, configurando-se, assim, como ato ilícito.

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.

Nesse sentido, considerando tais dispositivos normativos inconstitucionais, entendemos, na mesma linha de raciocínio de Gabriel Lacerda Troianelli¹⁹⁶, que aplicam-se à compensação do indébito tributário, na ausência de normas legítimas disciplinadoras, 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.

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 regulamentem a compensação tributária.

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

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.¹⁹⁷

Referida Lei 8.383/91, especificamente com seu art. 66¹⁹⁸, pretendia não só beneficiar o contribuinte, como também racionalizar os procedimentos destinados a ressarcir-lo dos

¹⁹⁶ Gabriel Lacerda TROIANELLI, *Compensação do indébito tributário*, pp. 133-136.

¹⁹⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, "Arts. 170 a 172" in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 38. vol. 2.

¹⁹⁸ "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.

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.

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 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.

Sucedo, todavia, que com o advento da Lei nº. 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 a mesma destinação constitucional.

Posteriormente, com a promulgação da Lei federal nº. 9.430/96 foi estendida a possibilidade de compensação pelos contribuintes aos 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.

§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.”

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.

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 nº. 9.250/95¹⁹⁹.

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 modalidade²⁰⁰.

VII.7. O atual regime da Lei 9.430/96

A sistemática da compensação tributária efetivada pelo contribuinte 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

¹⁹⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, *Compensação do indébito tributário*, p. 96-97.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 91.

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 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.

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.

Não obstante, 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.

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 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.

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 jurídico”²⁰¹.

Nada impede que se verifiquem, 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 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. Contudo, caso o ato da Administração seja de não homologação da compensação levada a efeito pelo particular, surge a possibilidade de instauração do processo administrativo de compensação.

Cumprir informar que caso não seja homologada a atividade produtora do particular, e não haja pagamento ou a instauração do processo administrativo adiante explicitado, pela apresentação de manifestação de inconformidade pelo contribuinte, o Fisco já terá em mãos o sujeito passivo individualizado e o valor devido da obrigação tributária, podendo incluir o

²⁰¹ *Decadência e prescrição para constituição e cobrança do crédito tributário objeto de compensação, in Compensação tributária, p. 34.*

debito na dívida ativa da União (art. 74, § 8º, da Lei 9.430/96) e executar o crédito²⁰². 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, iniciando um novo fluxo normativo no âmbito processual administrativo, que culminará com 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 devido processo legal 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 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 às Delegacias de Julgamento e/ou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

VII.7.1. A alteração introduzida pela Lei 10.833/2003

Em 29/12/2003, foi publicada a nº Lei 10.833, cujo art. 17²⁰³ alterou a redação do art. 74 da Lei 9.430/96, modificando significativamente o regime de compensação de créditos tributários no âmbito federal.

²⁰² 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.

²⁰³ **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:

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;
- iii) os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela então Secretaria da Receita Federal.

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. 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 parece contra producente. 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

"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)

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, que não seja aquele não homologado, nada deveria impedir a sua compensação com o novo crédito, a não ser que o débito do contribuinte (crédito tributário) esteja no rol das vedações à compensação. 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.²⁰⁴

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 homologação tácita, o que acabou por viabilizar o reconhecimento da compensação de créditos tributários com créditos “podres”.²⁰⁵

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

²⁰⁴ DOMINGO, Luis Roberto, Alterações do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 – efeitos jurídicos. In *Compensação Tributária*, p.138.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 139.

Decreto nº 70.235/1972²⁰⁶, com menção expressa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos moldes do art. 151, III do CTN²⁰⁷.

Andou bem o legislador ordinário com a introdução expressa do processo administrativo de compensação, já que a Constituição Federal em seu art. 5º, LV²⁰⁸, já há muito assegurava o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos, como consectários do devido processo legal.

VII.7.2. A compensação não-declarada

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 a Lei nº 11.051/04²⁰⁹.

²⁰⁶ 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).

²⁰⁷ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...]

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

²⁰⁸ 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:

[...]

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;

²⁰⁹ Art. 4º O art. 74 da Lei nº 9.430, 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”.²¹⁰ 451.

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

²¹⁰ *Efeitos da declaração de compensação: constituição do crédito tributário, prazo decadencial e imposição de multa*, Tributação e processo, p. 353.

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 conformidade. 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, 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 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.

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”²¹¹.

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 o presente tópico, 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.

²¹¹ 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. A Constituição Federal, encimando a pirâmide jurídica, consagra grandes princípios, que influenciam o significado, conteúdo e alcance das normas jurídicas tributárias;
5. A norma jurídica é a significação construída pelo intérprete a partir dos textos do direito positivo, organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional.
6. O antecedente da norma geral e abstrata fornece elementos para identificação de um evento possível do mundo social.
7. O conseqüente da norma geral e abstrata fornece critérios para identificação da relação jurídica que irá irromper com a concretização do fato jurídico.
8. A expressão relação de crédito tributário (ou obrigação tributária) é usada quando o Fisco figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária e o termo débito do fisco significa a relação em que o pólo passivo de uma relação jurídica tributária for ocupado pela Fazenda Pública.
9. 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.
10. 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.
11. O *due process of law* era 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 *due procedural of law* – o procedimento.
12. 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 à limitações substanciais.

13. Genericamente, pode-se afirmar que sempre que for restringida a liberdade ou bens do administrado, deve ser observado o devido processo legal.
14. Isso significa que o administrado não pode ser restringido em sua liberdade ou bens sem direito a um prévio devido processo.
15. 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.
16. O art. 5º, inciso LIV da Carta Magna tem eficácia plena e incondicionada.
17. 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.
18. O direito de defesa exige a bilateralidade do processo.
19. O contraditório é a exteriorização do princípio da ampla defesa, não obstante sejam eles inconfundíveis.
20. 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.
21. 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.
22. A defesa há de ser prévia, ou seja, deve efetivar-se anteriormente ao ato decisório.
23. O princípio da motivação é essencial e obrigatório diante de um devido processo administrativo, não exigindo, geralmente, formas específicas para sua repercussão.
24. Consiste na obrigatoriedade de que sejam explicitados os fundamentos fáticos e normativos da decisão.
25. A falta de motivação do ato, ou a sua inexatidão inviabiliza a defesa do administrado no processo administrativo, que será, portanto, ilegal.
26. 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.
27. A expressão compensação tributária possui diversas acepções. Destaca-se a usada pelo CTN, art. 156, como norma individual e concreta que extingue o crédito tributário (para nós a obrigação), e a empregada pela doutrina, no sentido de encontro de contas, como fato jurídico.

28. A compensação, no âmbito civil, requer os seguintes pressupostos: a) dívidas recíprocas originadas em títulos diversos; e b) dívidas homogêneas, líquidas e exigíveis.
29. Na compensação tributária os seus requisitos estão previstos no art. 170 do CTN, que são: a existência de duas relações jurídicas, a de débito do Fisco e a obrigação tributária, com sujeitos-de-direito comuns.
30. Outro requisito da compensação tributária é a identidade dos seus sujeitos. O contribuinte que figura na relação de débito do Fisco deve ser o mesmo contribuinte da relação de crédito, só que em uma ele está presente no pólo ativo e, na outra, encontra-se no pólo passivo da relação.
31. O terceiro requisito é que as prestações objeto das relações jurídicas deverão ser da mesma natureza.
32. A compensação exige a 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.
33. O último requisito exigido pelo art. 170 do CTN e a exigência de lei expressamente autorizando a compensação tributária, que se afigura inconstitucional na medida que o direito à extinção da obrigação tributária pela via da compensação não pode ficar a mercê dos caprichos do legislador ordinário.
34. 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.
35. 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.
36. 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.
37. 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.
38. 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 legal, que se mostra ilegal.

39. Somente por meio do despacho decisório que a autoridade administrativa pode considerar a compensação não-declarada.
40. 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.
41. Nesse caso, 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.
42. 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 se submete ao cânone do devido processo legal.
43. 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 mezinhos ditames constitucionais, restando ao contribuinte, exercendo o primado da universalidade da jurisdição 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.
44. 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*. São Paulo, n. 41, p. 100-118, nov/dez. 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. 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. 335-358.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM – Abatimento constitucional – princípio da não-cumulatividade. In. *Revista de direito público*. São Paulo, n. 29-30, p.110-126.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

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.
- 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, 2009.
- 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. Tributação 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 9.437/96 – 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 direito público* n. 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. *Tratado de derecho administrativo*, Tomo 2: La defensa del usuário 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.
- 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. "ICM - direito a creditar-se" in *Revista de direito tributário*. n. 37. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p.51-67.
- 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 TRIBUTÁRIOS, 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 TRIBUTÁRIOS, III, 2006, São Paulo. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006, p.307-321.
- 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.
- 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).
- QUEIROZ, Cid Heraclito de. “A nova substância constitucional do princípio da não-cumulatividade do IPI” In *Revista dialética de direito tributário*. n. 40. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 13-25.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- _____. Decadência e prescrição no direito tributário. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.
- _____. 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.

TOME, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

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.

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.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)