Direitos e deveres Fundamentais relativos à Tributação: Reflexos da declaração de constitucionalidade na compensação tributária

Recebido em 10|09|2009 | Aprovado em 20|10|2009

Glaucio Vasconcelos

Mestrando em Direitos Humanos pelo Centro Universitário FIEO | UNIFIEO.

Orientadora | Anna Candida da Cunha Ferraz

Sumário

Introdução. 1 Considerações Iniciais. 1.1 Aspectos gerais do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade atual. 1.2 Direitos e deveres fundamentais relativos à tributação. 1.3 Noções acerca do instituto da compensação tributária. 2 Efeitos da inconstitucionalidade de lei tributária sobre o instituto da compensação. 2.1 da proibição de compensar indébitos tributários originados de leis inconstitucionais. 2.2 possível conflito entre a permissão legal para compensar indébitos tributários e a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Conclusão. Referências bibliográficas

RESUMO

Cuida o presente artigo da possibilidade de compensação de indébitos tributários advindos de declaração de inconstitucionalidade, nos termos da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, e questões correlacionadas ao tema da modulação de efeitos em sentido contrário a tal possibilidade.

Palavras-chave

Direitos fundamentais relativos à tributação. Compensação. Controle de constitucionalidade. Modulação de efeitos.

Abstract

The work examines the possibility of compensation of undue tributaries originated in a declaration of unconstitutionality based on the law number 11.941, from may, 27, 2009. It´s also about the effects of modulation, in opposition of that possibility.

Key words

Fundamental rights on tributation. The efects. Tributation compensation. Judicial control.

INTRODUÇÃO

Em 27 de maio de 2009 foi publicada a Lei nº 11.941, como conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008, com o que se alteraram inúmeros dispositivos da legislação tributária federal.

Por força do disposto em seu artigo 30, acrescentou-se ao artigo 74, § 12, inciso II, da Lei 9.430/96, a alínea "f", nos seguintes termos:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:
>
> 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;
>
> 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;
>
> 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou
>
> 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

O novo dispositivo legal diz respeito aos temas da compensação e da declaração de inconstitucionalidade em âmbito tributário, e traz importante inovação no ordenamento jurídico, a par de inúmeras dificuldades interpretativas. E sobre isso versa o presente artigo.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 Aspectos gerais do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade atual

O controle de constitucionalidade brasileiro ostenta, atualmente, um nível incomum de complexidade, a par de suas inspirações recaírem nos dois modelos doutrinários básicos existentes, quais sejam, o difuso ou americano, e o concentrado ou austríaco.

Manifesta-se de acordo com essa complexidade José Paulo Sepúlveda Pertence:

> O Supremo Tribunal desempenha nesse altamente complexo sistema brasileiro de jurisdição constitucional duas funções básicas: o de órgão de cúpula da jurisdição constitucional difusa não só no controle da constitucionalidade de normas, mas também por sua competência recursal, sobretudo a recursal extraordinária, mas não só nela, também da interpretação da Constituição e de sua aplicação direta a casos concretos. A isso diz respeito a eventual súmula vinculante.[1]

Como é cediço, o modelo jurisdicional difuso é aquele em que a constitucionalidade dos atos normativos pode ser aferida por ocasião da análise dos casos concretos submetidos à apreciação judicial. Dá-se, pois, de modo incidental a fiscalização de constitucionalidade, e pode ser levada a cabo por quaisquer dos órgãos do Poder Judiciário.

No modelo concentrado, por sua vez, o exame da compatibilidade entre atos normativos e a Constituição Federal integra a competência de um órgão único e especializado, o qual faz a análise de constitucionalidade dos atos não apenas nos casos concretos que lhe são submetidos, como também pela via abstrata, e em alguns casos até mesmo de forma preventiva.

[1] PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. **Jurisdição constitucional, decisões judiciais vinculantes e direitos fundamentais, in Jurisdição constitucional e direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 396.

A evolução do tema no Brasil guarda relações com ambos os modelos descritos anteriormente. Atualmente, apresenta características que combinam os traços principais destes dois modelos, o que permite ao seu sistema de controle de constitucionalidade receber o qualificativo de misto. Nota-se, também, traços de controle político preventivo e sucessivo.

Constata-se, após as últimas alterações perpetradas com as Leis 9.968/99 e 9.882/99, e com a Emenda Constitucional n.º 45/04, nítida prevalência do modelo jurisdicional concentrado com significativa minimização do controle difuso.

Vejam-se, pois, em linhas gerais quais as características do sistema brasileiro.

Na via difusa, por ocasião da análise de quaisquer lides concretas submetidas à apreciação do Poder Judiciário, é conferido a todos os órgãos judiciais afastar a aplicação de atos normativos por incompatíveis frente à Constituição Federal. Declara-se, assim, eventual inconstitucionalidade de modo incidental no bojo de processos vocacionados à solução de lides entre os jurisdicionados.

O trânsito em julgado de uma decisão desse jaez, que traz efeitos inter partes, vincula-se à previsão contida no n.º 3, da alínea "f", do dispositivo legal sob exame (artigo 74, § 12, inciso II, da Lei 9.430/96).

É possível que tal decisão se origine de julgamento do Supremo Tribunal Federal, ao analisar recursos em ações originadas de outras instâncias judiciais. Nesse caso, o sistema prevê o mecanismo da suspensão da eficácia do ato normativo, objeto da declaração de inconstitucionalidade, o que se dá por via de Resolução do Senado Federal, tornando erga omnes os efeitos que até então se restringiam às partes envolvidas.

Nesse particular a vinculação se prende à previsão contida no n.º 2, da alínea "f", do texto legal sob exame (artigo 74, § 12, inciso II, da Lei 9.430/96).

Também por ocasião do controle concreto, difuso, e após reiteradas decisões exaradas pelo mesmo Supremo Tribunal Federal, permite-se no sistema brasileiro a edição de Súmulas Vinculantes, nos termos do artigo 103-A, da Constituição Federal.

Trata-se da hipótese constante no n.º 4, da já mencionada alínea "f". Quanto ao n.º 1 do mesmo dispositivo, a referência se dá ao controle concentrado de constitucionalidade.

Acerca da síntese do controle difuso, vejam-se os termos em que Anna Candida da Cunha Ferraz expõe o tema:

> O controle difuso, com suas características básicas extraídas sob a inspiração do modelo americano de controle – controle do caso concreto, provocado pelo titular do direito violado por ato inconstitucional; controle exercido por todo e qualquer juiz ou tribunal e, em última instância pelo Supremo Tribunal Federal, com efeitos inter partes e ex tunc – é instrumento por excelência de proteção de direitos fundamentais. A universalidade do acesso favorecendo o princípio constitucional do acesso à justiça a todo e qualquer titular de direito violado por ato ou norma inconstitucional alarga a abrangência do controle e o democratiza, concretizando o princípio constitucional de que nenhuma lesão de direito será retirada da apreciação do Poder Judiciário (art. 5.º, XXXV, CF). A decisão proferida em sede de controle difuso só alcança as partes, mesmo se proferida pelo Supremo Tribunal Federal, e não tem, em princípio, efeitos vinculantes nem para o Judiciário nem para os demais poderes políticos; todavia, ante a reforma do Poder Judiciário provocada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 08/12/2004, poderá o Supremo Tribunal Federal, por intermédio da súmula vinculante, atribuir efeitos dessa ordem em ações originadas no controle difuso. Não obstante, reforça, ainda que de maneira tênue e pálida, a eficácia das decisões nessa via de controle e remessa da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal ao Senado Federal (art. 52, X, CF) que poderá, à sua discrição (segundo entendimento majoritário do STF e da doutrina) expedir Resolução suspendendo a execução de ato ou lei declarados inconstitucionais em decisão definitiva

> e, via este mecanismo, estender o alcance da decisão erga omnes. A despeito dessas 'vantagens', a decisão, em sede de controle difuso, pode se tornar menos eficaz em razão da demora na tramitação processual para se lograr obter decisão final do STF, pelo que se impõe a necessidade de aprimoramento desta modalidade de controle.[2]

Compete ao Supremo Tribunal Federal, a par de figurar como órgão de cúpula do Judiciário pátrio, julgar as ações por meio das quais se exerce a fiscalização abstrata da constitucionalidade dos atos normativos.

Nestas hipóteses previstas no sistema, o controle se dá no bojo de processos objetivos, em que inexiste lide entre jurisdicionados a analisar. O objeto de referidas ações se prende exatamente à apreciação em abstrato da compatibilidade das espécies normativas face à Carta Maior.

Dois mecanismos, dentre outros que existem, constam do dispositivo legal em foco, isto é, a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e ação declaratória de constitucionalidade (ADC). Declarada que seja a inconstitucionalidade de certo ato normativo por uma dessas duas vias, tem-se o caso subsumível à previsão do n.º 1 em questão.

São decisões, vale observar, que também espraiam efeitos erga omnes, ao lado de seus efeitos vinculantes.

Vejam-se algumas colocações da autora retro citada a título de síntese sobre o assunto:

> O controle concentrado é instrumentalizado pela ação direta de inconstitucionalidade, pela ação direta de inconstitucionalidade por omissão, pela ação declaratória, pela ação interventiva e pela arguição de descumprimento de preceito fundamental.
>
> De modo geral, os dois primeiros instrumentos de controle concentrado se destinam precipuamente à defesa da Constituição e da normalidade constitucional, não visando, ao menos de modo direto, à proteção dos direitos fundamentais.
>
> O primeiro e mais utilizado instrumento de controle concentrado – a ação direta de inconstitucionalidade ADI – tem características que o torna poderoso instrumento de fiscalização constitucional, quais sejam: controle em tese e processo objetivo; objeto razoavelmente abrangente (leis e atos normativos federais e estaduais); competência originária e exclusiva do Supremo Tribunal Federal; celeridade procedimental, particularmente graças à possibilidade de concessão de medida liminar; decisão com efeitos *erga omnes* e vinculantes, estes a partir da Lei 9.868/99; e legitimação restrita, nos termos do artigo 103 da Constituição Federal, que, todavia, abrange um rol significativamente numeroso de legitimados.[3]

Ademais de todos esses dados apontados, selecionados com vistas a localizar as previsões sob exame da Lei 9.430/96, é certo que a empreitada de gizar o panorama geral da fiscalização de constitucionalidade brasileira imprescinde da feitura de muitas outras observações. Isso não convém, porém, no presente artigo.

Caso conviesse, deveriam ser mencionados dados também sobre a ação de descumprimento de preceito fundamental, ação interventiva e ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Essas são, em apertada síntese, as características gerais do sistema pátrio, cujo conhecimento contribui no entendimento do objeto deste trabalho.

[2] FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Anotações sobre o controle de constitucionalidade no Brasil e a proteção dos direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito** – UNIFIEO, págs. 41-42.

[3] FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Anotações sobre o controle de constitucionalidade no Brasil e a proteção dos direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito** – UNIFIEO, p. 43.

1.2 Direitos e deveres fundamentais relativos à tributação

Também por ocasião dessas considerações iniciais, algumas palavras devem ser fixadas sobre o tema dos direitos e deveres fundamentais relacionados à tributação, haja vista sua vinculação com o objeto do presente artigo.

Como é cediço, não há Estado senão em virtude do elemento humano que o compõe. Demais disso, é certo que o Estado figura em localização dúplice em suas relações com o povo, ou seja, encontra-se tanto na posição de efetivador das condições de realização dos direitos fundamentais, como na de sujeito passivo na observância destes direitos, devendo-lhes fiel respeito.

Os direitos fundamentais, como se sabe, materializam um sem-número de conquistas da humanidade, no transcorrer histórico, muitas das quais obtidas em face de iniquidades do próprio Estado, que frequentemente atuava e ainda atua exorbitantemente, em abuso aos direitos humanos.

Entenda-se por direitos fundamentais, portanto, na esteira do ensinamento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, não apenas aqueles elencados no Título II da Constituição Federal de 1988, como também outros espalhados pelo seu texto, "como é o caso da seção relativa às limitações do poder de tributar."[4]

Falar-se em direitos fundamentais significa, porém, lançar um olhar meramente parcial sobre um tema que é mais complexo. Como contrapartida de tais direitos, vale mencionar ainda que só de passagem, se divisam os deveres fundamentais, também de assento constitucional, dentre os quais o de honrar as obrigações tributárias, na medida em que legitimamente fixadas.

No presente estudo, sobreleva tratar dos respectivos direitos e deveres fundamentais tributários.

Assim, insta fixar que não há lugar possível para a tributação, senão naquele exatíssimo ponto em que o Estado ostenta permissão do ordenamento para afetar o patrimônio alheio, com vistas a reunir condições materiais para atuar em prol do bem comum.

Só há tributar, portanto, nos exatos quadrantes do quanto permitido pela Constituição e demais normas confeccionadas validamente sob a sua égide. Tudo o que porventura sobressair deste contorno significa desrespeito ao direito fundamental de ser tributado apenas sob tais condições. Há, pois, inconstitucionalidade, que inquina de nula a tributação enredada, por desrespeito a normas várias da Carta Maior.

O mínimo que se espera de uma tributação inconstitucionalmente realizada é que se desfaçam os atos de atingimento indevido do patrimônio, procedendo-se às possíveis restituições ou compensações, com observância das respectivas normas decadenciais e prescricionais envolvidas.

Roque Antonio Carrazza não deixa margem a dúvidas ao afirmar:

> Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição.
>
> (...) Por fim, a Carta Suprema arrolou um verdadeiro arsenal de direitos fundamentais que

[4] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais.** 3.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 97-98.

> a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao levarem a efeito a tributação, devem respeitar.[5]

O reverso disto, nunca é demais lembrar, é o que se pode chamar de dever fundamental de pagar tributos, ou seja, observadas que sejam todas as condições em que se torna possível tributar, impõe-se o dever tributário de pagar, sendo absolutamente írrito qualquer postura tendente a fazer disso tábula raza, posto atentar em última análise contra o Estado de Direito do qual todos se beneficiam.

José Casalta Nabais, em sua tese de doutoramento defendida na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, apresenta o seguinte pensar:

> Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero **poder** para o estado, nem como um mero **sacrifício** para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em **estado fiscal**. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretenso) **direito fundamental** a não pagar impostos.[6] (grifos no original)

Há quem prefira, porém, o termo direito de pagar tributos:

> Esta forma de compreender o problema supera a questão do dever/direito, i.e., pagar tributos constitui-se em *dever*, no sentido de que se tem o *direito* de se exigir do Estado a manutenção das garantias fundamentais e a efetividade dos direitos humanos, e o pagamento seria o dever correspondente ao direito. Daí o questionamento: tem-se o direito porque se tem o dever ou tem-se o dever porque se tem o direito? Não. Na verdade, a questão não deve ser colocada nem de uma forma nem de outra. O entendimento que supera esta aporia é o de que pagar tributos é um direito fundamental.[7] (grifos no original)

Nomenclatura à parte, não há negar que toda a tributação está envolta por temas de direitos e deveres fundamentais. São inadmissíveis, pois, por essa ótica, não apenas o ato de tributar que desdenhe dos respectivos direitos fundamentais dos contribuintes, como também o ato de se furtar à tributação, em desrespeito ao dever fundamental correlato.

A propósito, veja-se a seguinte reflexão de José Souto Maior Borges:

> A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana do *suum cuique tribuere*; justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (p. ex., fisco/contribuinte) o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e contribuinte numa relação isonômica. **Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence.**[8](...) (grifos nossos)

Betina Treiger Grupenmacher alude à necessidade de permear-se o ambiente da tributação com tons éticos. Em seus dizeres:

> Enfim, o que se quer afirmar com a necessidade da adoção de uma postura ética por parte do cidadão contribuinte é que observe, com rigor e pontualidade, o seu dever inafastável de pagar tributos. Por outro turno, também eticamente deve se conduzir o Estado ao exercer o poder de imposição tributária, observando fielmente o Estatuto do Contribuinte e os direitos fundamentais nele assegurados.[9]

Exatamente nesses lindes é que se encontra o tema pertinente à compensação tributária, que se consubstancia em instrumento de correção de eventual tributação indevida, a estirpar o desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

[5] CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 392-393.
[6] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 1998, p. 679.
[7] VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação – uma concepção integradora. **Revista Direito em Ação**, Brasília, 2001, vol. 2 , n.º 1, p. 221-241.
[8] BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1994, n.º 63, p. 209.
[9] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: _____. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 12-13.

1.3 Noções acerca do instituto da compensação tributária

1.3.1 Conceito

A compensação, nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional, é modalidade extintiva do crédito tributário. Seu mecanismo de atuação consiste no seguinte, conforme nos explica Paulo de Barros Carvalho:

> No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor.[10]

Trata-se de instituto herdado do direito privado e que no âmbito tributário ostenta características próprias, dependente de lei autorizadora expressa que estipule as condições específicas em que se dará tal extinção.

Vejam-se a respeito as palavras de Aliomar Baleeiro:

> (...) o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos(...)[11]

Apontando tais características próprias, o mesmo autor faz o seguinte comentário, digno de nota em razão da síntese de que se reveste:

> A peculiaridade está em que, no Direito Tributário, sendo a compensação legal a forma ordinária de compensação, tem o legislador discricionariedade para determinar que (a) ela se restrinja a certos setores, a certos tributos (da mesma espécie, por exemplo), como dispõe a Lei nº 8.383/91; (b) mas possa se estender a todos os tributos de espécies diferentes (Lei 9.430/96); (c) a certeza e a liquidez sejam apuradas pelo próprio sujeito passivo tributário (Lei 8.383/91), desencadeando uma extinção 'provisória' do crédito, sob condição resolutória de homologação posterior, tácita ou expressa dos atos por ele efetuados; (d) ou sejam a certeza e a liquidez apuradas e controladas pela Fazenda Pública (Lei 9.430/96), mediante solicitação do sujeito passivo, desencadeando uma extinção definitiva do crédito; (e) abranja a compensação os créditos vincendos dos contribuintes, desde que sejam definidos os critérios para a sua liquidação e respeitados os limites do parágrafo único do art. 170, do CTN.[12]

Convém, por ora, analisar com mais vagar esses mencionados detalhes do instituto da compensação, organizados historicamente.

1.3.2 Breve Histórico

É possível considerar o tema da compensação tributária sob três regimes jurídicos distintos, desde quando inserido no ordenamento brasileiro pela Lei 8383/91, em seu artigo 66,-*verbis:*

> Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, 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 períodos subsequentes.
>
> § 1° A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.
>
> § 2° É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.
>
> § 3° A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.
>
> § 4° O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Até então, não se fazia possível a compensação em âmbito tributário, o que levava os contribuintes à via da repetição do eventual indébito de tributos.

[10] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 15. ed. p. 460.
[11] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2000, 11. ed. p. 898.
[12] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, 11. ed. p. 902.

Sob esse regime inicial, a compensação se efetivava por atuação do próprio interessado, ao lançar em sua escrita fiscal o respectivo encontro de contas, relativo sempre a tributos vincendos de mesma espécie, assim entendidos os de igual destinação, constitucionalmente fixada.

Com a edição da Lei 9.430/96, inaugurou-se novo regime de compensação, desta feita com permissão para que o encontro de contas envolvesse tributos de espécies diversas, mas desde que administrados ou pela Receita Federal, ou pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Assim, a efetivação do ato dependeria não apenas de pedido efetuado pelo interessado à Administração Tributária, como também de decisão desta favorável ao pleito apresentado.

Veja-se a redação primitiva (atualmente já alterada) do artigo 74 desta Lei:

> Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:
>
> I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;
>
> II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.
>
> Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. (redação originária)

Enquanto pendente de apreciação o pedido compensatório, os débitos do contribuinte apresentados permaneciam em aberto, o que gerava problemas para eventual obtenção de certidões de regularidade fiscal, além de não haver impedimento legal à respectiva cobrança em Juízo.

Neste momento, é certo que vigoravam ambos os regimes; ficava, então, a cargo do interessado a escolha entre um ou outro, cada qual com suas características, conforme observado anteriormente.

Em 2002, com a edição da Medida Provisória n.º 66, convertida na Lei 10.637/02, alterou-se o artigo 77 retro mencionado. Outras Leis também lhe imprimiram modificações pontuais, de sorte que atualmente tem a seguinte redação:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> § 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: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)
>
> I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
>
> 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; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
>
> 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 (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

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 (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R$ 500,00 (quinhentos reais); (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8o da Lei nº 7.713, de 1988; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 4º 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11º 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12º Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941,

de 2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 13º O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14º 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 15º Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 16º Nos casos previstos no § 12º, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 17º O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Com estas disposições, tem-se a disciplina do terceiro regime de compensação tributária, terceiro e único atualmente em vigência, dado que não mais subsistem os dois regimes anteriormente mencionados, por revogados.

Em breves linhas, a compensação atualmente se dá com a apresentação de uma declaração, via sistema próprio (PER-DCOMP), em que se apontam os respectivos créditos e débitos do interessado, e isto é o quanto basta para que haja desde logo a extinção das obrigações até o ponto em que o encontro de contas permitir, sob a condição resolutória de ulterior não homologação por parte da Administração Tributária.

Vê-se, pois, que a declaração de compensação é pré-requisito para a efetivação dessa modalidade extintiva de obrigação. A par disso, ainda é preciso que envolva créditos tributários do interessado frente ao Fisco, passíveis de restituição, e que os débitos sejam próprios deste mesmo interessado.

1.3.3 Regime Atual

No atual regime de compensação tributária, desde a edição da Lei 10.833/03, a indicação pelo interessado dos débitos que pretende ver extintos pelo encontro de contas implica confissão de dívida, o que significa a ocorrência de constituição do crédito tributário do Fisco por ato do contribuinte, exceto para a hipótese em que se considera não declarada a DCOMP efetuada.

É importante notar que podem decorrer três consequências da apresentação da DCOMP: a homologação, a não homologação e a não declaração.

Antes de detalhar tais consequências, observe-se que à compensação de contribuições previdenciárias não se aplica a sistemática prevista no artigo 74 sob enfoque, posto seguir regramento próprio, em que o encontro de contas entre contribuições de mesma espécie se faz via manejo das próprias escrituras contábeis. Apenas com a MP 449/08 é que se alterou tal regime para a viabilização do uso do sistema PER-DCOMP, com afastamento inclusive da limitação[13] percentual que vigorava anteriormente.

Pois bem, com a homologação da DCOMP, ou com o transcorrer do lapso quinquenal

[13] Lei 8.212/91, artigo 89: "Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995). (...) § 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 20.11.1995)

sem apreciação do pedido por parte da Administração Tributária, tem-se por extintas em definitivo as obrigações envolvidas no encontro de contas.

Ocorrendo a não homologação da DCOMP, quanto a pedido exarado sob a égide da Lei 10.833/03, deve proceder o Fisco à exigência dos seus créditos, constituídos que estão em razão da atividade do interessado na compensação em apresentar a DCOMP. Inscrevem-se em dívida ativa os créditos fiscais para o respectivo manejo da execução fiscal, caso remanesça o inadimplemento após a devida intimação para pagamento (que se dá ao término de eventual fase de apreciação administrativa da insurgência contra a não homologação).

Referida insurgência se materializa, num primeiro momento, via apresentação da Manifestação de Inconformidade, que tem o condão, nesse caso, de conferir suspensão à exigibilidade dos créditos sob discussão, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Tal efeito também decorreu da Lei 10.833/03 (conversão da Medida Provisória 135/03), sendo certo que antes dela imperava divergência acerca do tema. Seja como for, com a insurgência e consequente suspensão de exigibilidade, ficam inexistentes os óbices à obtenção de certidões de regularidade fiscal, quanto aos créditos sob discussão.

Ante essa relativa facilidade em se obter certidões, observou-se o uso abusivo de DCOMP e posterior Manifestação de Inconformidade, por conta da indicação de supostos créditos contra o Fisco, desprovidos de qualquer possibilidade de surtir os efeitos compensatórios. Diante disso, o Legislador enumerou casos de vedação à compensação.

Surge, então, a terceira possibilidade, com a edição da Lei 11.051/04, que reside em ser considerada não declarada a DCOMP, nos casos especificados expressamente no já colacionado § 12º do artigo 74 da Lei 9.430/96. A diferença face à não homologação consiste em que os débitos do interessado em compensar, por ele indicados, devem ser objeto de constituição pelo Fisco, via lançamento, vez que inexistiu sequer a possibilidade de extinção condicionada à posterior e eventual homologação.

Nestes casos em que incide a proibição legal, tem-se como inexistente a DCOMP, daí a necessidade de constituição pelo Fisco. Por conseguinte, o manejo de Manifestação de Inconformidade nesse caso não implica aquele efeito de suspender a exigibilidade, ao contrário do que apontado para a hipótese de não homologação.

A utilização de créditos de terceiros, ou de créditos não tributários (crédito-prêmio, títulos públicos), ou fundados em sentença não transitada em julgado, por exemplo, constituem hipóteses de proibição para compensar.

Outro exemplo reside na utilização de créditos originados de lei impositiva inconstitucional. E aqui chegados, atinge-se o ponto sobre o qual gira o presente artigo.

3 EFEITOS DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA SOBRE O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO

Da proibição de compensar indébitos tributários originados de leis inconstitucionais.

Com a edição da Lei 11.941/09, acrescentou-se a alínea f ao inciso II do § 12º do artigo 74 da Lei 9.430/96, parágrafo esse

que traz as hipóteses em que será considerada não declarada a DCOMP. Em seus termos:

> § 12º Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> II - em que o crédito:
>
> (...)
>
> f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;
>
> 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;
>
> 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou
>
> 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Iniciada a vigência desse dispositivo, procedeu-se às modificações no respectivo sistema de informática (PER-DCOMP) para aceitação da indicação dos valores em questão, dado que, até então, apenas poderia dar-se a devolução de eventual indébito dessa qualidade pelas vias da restituição, sob o regime de precatórios inclusive conforme o caso.

Presente, pois, mais esta possibilidade de compensação, resta enormemente facilitada a situação dos interessados para reaver o indébito; isso caminha ao encontro de uma postura de maior efetividade dos já mencionados direitos fundamentais relacionados à tributação, afinal não é dado ao Estado tributar senão nos exatos limites do quanto permitido pelo ordenamento.

Não basta, como se pode notar, a mera inconstitucionalidade de lei tributária impositiva para se considerarem indevidos e compensáveis os créditos fiscais dela advindos.

É preciso que a respeito de tal lei haja pronunciamento definitivo por parte dos órgãos incumbidos da fiscalização de constitucionalidade. Assim, esmiuçou o legislador os casos possíveis, a saber: a) declaração de inconstitucionalidade da lei em controle abstrato, nas vias da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade; b) declaração de inconstitucionalidade da lei em controle concreto, após a providência por parte do Senado Federal de suspensão de sua eficácia, ou após o trânsito em julgado em análise de caso específico do contribuinte interessado na compensação; e c) declaração de inconstitucionalidade da lei também em controle difuso, com resultado vazado em Súmula Vinculante.

Veja-se que o elenco anteriormente exposto não encontra respaldo em interpretação literal do dispositivo legal. Trata-se, pois, de interpretação subsidiada por critério técnico, em que se considera a sistemática da fiscalização de constitucionalidade conforme exposta em tópico retro exposto. A respeito da compreensão normativa, Bruno Galindo assevera que:

> Na compreensão da norma, fase de importância singular no processo de concretização, são articulados, juntamente com a interpretação textual, os elementos dogmáticos, técnicos, teóricos e os referentes à política constitucional.[14]

Houve por parte do Legislador a assunção de uma postura que revela nítida equivalência entre as hipóteses eleitas no mencionado dispositivo, posto ter conferido a mesma implicação acerca da possibilida-

[14] GALINDO, Bruno. **Direitos Fundamentais – Análise de sua concretização constitucional.** 1.ª edição, 2.ª tiragem, 2003, p. 175.

de de compensação. Com efeito, tanto o controle difuso como o concentrado ostentam a mesma aptidão para essa particular consequência.

Isso consubstancia mais um sintoma da atual tendência que se revela no ordenamento brasileiro, qual seja, a de estender os efeitos próprios da fiscalização abstrata à concreta.

Não houve menção, note-se, à arguição de descumprimento de preceito fundamental, conquanto também seja meio idôneo à veiculação de declaração de inconstitucionalidades.

Outra observação que se faz relevante perceber, no dispositivo sob análise, diz respeito à efetivação prática do direito fundamental de apenas ser tributado na exata medida em que permitido pelo ordenamento. Não há como negar que a inovação legal inaugura uma fase a respeito da qual se pode afirmar ser muito mais facilitadora da pretensão de reaver do Estado aquilo que se lhe entregou a título de tributos indevidos. É certo que havia sim, anteriormente, essa possibilidade, mas a efetiva realização dependia de um percurso mais árduo e demorado, via sistemática de precatórios em alguns casos.

A respeito, vejam-se as palavras de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

> Mediante o instituto da compensação o sujeito passivo tem a possibilidade de evitar que a fazenda pague os débitos judiciais que possui para com ele por meio da expedição de precatórios, conforme estabelecido no artigo 100 da Constituição.[15]

Digno, pois, de elogios o dispositivo sob análise, em que pese ao sistema de compensação mostrar-se ainda repleto de outras falhas e limitações. E esses encômios se justificam ainda mais, vale lembrar, quando se lembra que o instituto da compensação tributária configura verdadeira renúncia fiscal, cuja concessão, quando afastada dos lindes traçados pelo legislador, acarreta comprometimento indevido no equilíbrio orçamentário, financeiro e atuarial do Estado.

Tem-se, portanto, a expedita via da compensação para se reaver do Estado aquilo que se pagou a título de tributação indevida, reconhecido como tal por parte do Judiciário em sede de controle de constitucionalidade difuso ou abstrato, conforme os casos elencados anteriormente.

Encerra-se, pois, a fase em que imperava a impossibilidade de compensar referidos indébitos, em flagrante afronta a direitos fundamentais e ao Estado de Direito.

Possível conflito entre a permissão legal para compensar indébitos tributários e a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Mostram-se cada vez mais frequentes na atuação do Supremo Tribunal Federal os casos em que suas decisões têm os respectivos efeitos modulados, de modo a modificar os parâmetros que normalmente decorreriam de seus julgados.[16]

Nesse diapasão, tornam-se possíveis alterações no momento a partir do qual vai se dar o alcance das decisões do Supremo, ou seja, se ex tunc, ou ex nunc, ou a partir de qualquer outro marco temporal a ser definido conforme as particularidades do caso recomendarem.

Ilustre-se, a título exemplificativo, com a

[15] ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário.** Niterói: Impetus, 2007, 5.ª edi. p. 283.

[16] O leading case que matiza a questão se encontra no RE 197.917, quando se discutiu a fixação do número de vereadores, em algumas câmaras municipais. Conferiram-se efeitos "ex nunc" à decisão.

decisão que dera origem à Súmula Vinculante n.º 08, *verbis*:

> são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Declarados inconstitucionais tais dispositivos normativos, houve por bem o Supremo modular os efeitos para restringir a abrangência do julgado. A aplicação fática desta Súmula exige, portanto, exame detido dos motivos determinantes da decisão.

Assim, restou decidido que eventual restituição abarcasse, tão somente, créditos demandados até 11 de junho de 2008. Vejam-se os termos em que lançado o voto do Ministro Gilmar Mendes:

> Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 46 da lei nº 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente.
>
> Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de constitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.
>
> Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição revistos no CTN as contribuições da Seguridade Social.
>
> No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se pleiteada a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento, em 11.6.2008.
>
> Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal. Por outro lado, créditos pagos antes de 11.6.2008 só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte tenha assim pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa.
>
> Ou seja, consideram-se insuscetíveis de restituição os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.
>
> Ante o exposto, voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do DL n° 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991, com modulação para atribuir eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.
>
> É como voto.

Perceba-se que, apesar de haver uma certa dificuldade interpretativa da própria modulação, há indébitos tributários decorrentes da declaração de inconstitucionalidade vazada nesta Súmula Vinculante que são impassíveis de restituição. Apenas alguns indébitos, assim, vão ensejar restituição; outros não.

A par disso, ainda há outra problemática relacionada ao caso. Aparentemente, existem duas regras contrárias a tratar de indébitos tributários, a saber, a que deriva da decisão de inconstitucionalidade (com modulação de efeitos) e a que permite a compensação caso haja declaração de inconstitucionalidade lançada em Súmula Vinculante (art. 74, § 12º, inciso II, alínea "f", n.º 4, da Lei 9.430/96).

Ao se aplicar simplesmente a permissão legal, indiscriminadamente, surge a possibilidade de haver desrespeito à modulação de efeitos, afinal a abrangência de ambas as regras não se faz coincidente. A regra geral e abstrata da Lei tem espectro mais amplo que o da regra geral e concreta emanada do Supremo, mas ambas tratam de indébitos derivados do mesmo evento (a declaração de inconstitucionalidade).

Com isso, haveria indébitos não passíveis de restituição segundo a modulação de efeitos, mas passíveis de compensação por força do referido dispositivo do n.º 4.

Ocorrido eventual desrespeito à modulação, a princípio, faz-se possível o manejo de Reclamação, via adequada a se fazer respeitar o comando das decisões da Corte. Por outro lado, porém, é cabível argumentar que inexiste fundamento para não se aplicar esta lei, posto vigente no ordenamento, sendo inusitado pensar-se em eventual ineficácia legislativa (parcial que seja) face a decisão judicial anterior em contrário.

O caso seria capaz de ensejar, imaginemos, a discussão acerca de eventual inconstitucionalidade da própria modulação de efeitos, com vistas a ser possível aplicar a lei em toda a sua abrangência, sem que eventual decisão em sede de Reclamação pudesse afastar sua incidência.

Note-se que não se fez qualquer menção à possibilidade de modulação no texto do n.º 4 ora analisado. Assim, inexiste específica literalidade normativa apta a solucionar a questão em foco. Por outro lado, parece-nos adequada uma interpretação sistemática do dispositivo tendente a conferir plena eficácia à modulação. Considerar-se-ia, pois, por ocasião da compensação, não apenas a Súmula Vinculante, como também os motivos determinantes do respectivo julgamento.

O *caput* do artigo 74 confere fundamentação para essa interpretação, na medida em que afirma que podem ser compensados apenas os créditos passíveis de restituição ou ressarcimento. E isto se daria precisamente nos termos da modulação, haja vista que é por essa ocasião que se definem os quadrantes da restitutibilidade.

Aliás, Roger Stiefelmann Leal, convém notar, traz o seguinte apontamento acerca dos efeitos vinculantes:

> Resta, portanto, compreender o efeito vinculante como instituto voltado a tornar obrigatória parte da decisão diversa da dispositiva aos órgãos e entidades relacionados no texto normativo. Assim, seu objeto transcende o decisum em sentido estrito, alcançando os seus fundamentos determinantes, a ratio decidendi subjacente ao julgado.[17]

Ives Gandra da Silva Martins e Gilmar Ferreira Mendes, com arrimo no direito alemão, explicam-nos o conteúdo dos limites objetivos do efeito vinculante:

> Problema de inegável relevo diz respeito aos limites objetivos do *efeito vinculante,* isto é, à parte da decisão que tem efeito vinculante para os órgãos constitucionais, tribunais e autoridades adminstrativas. Em suma, indaga-se, tal como em relação à coisa julgada e à força de lei, se o efeito vinculante está adstrito à parte dispositiva da decisão ou se ele se estende também aos chamados *fundamentos determinantes,* ou, ainda, se o efeito vinculante abrange também as considerações marginais, as coisas ditas de passagem, isto é, os chamados *obter dicta*.[18]

E concluem, mais adiante, os mesmos Autores:

> Nestes termos, resta evidente que o efeito vinculante da decisão não está restrito à parte dispositiva, *mas abrange também os próprios fundamentos determinantes.*[19]

Considerado, pois, este alcance dos efeitos da decisão, que vinculam os respectivos destinatários (demais órgãos do Poder Judiciário, Administração Pública), não há negar que a modulação deve ser respeitada e prevalece no caso ora analisado.

Por fim, note-se que a proposta que fora exposta linhas atrás, segundo a qual não caberia desconsiderar o conteúdo da modulação dos efeitos, por ocasião da aplicação da lei permissiva da compensação, encontra um certo paralelo comparativo

[17] LEAL, Roger Stiefelmann. **O efeito vinculante na jurisdição constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 150.

[18] MARTINS, Ives Gandra da Silva; e MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 3.ª edi. 2009, p. 598.

[19] MARTINS, Ives Gandra da Silva; e MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade.** São Paulo: Saraiva, 3.ª edi., 2009, p. 607.

na situação similar da declaração de nulidade de uma dada espécie normativa com a posterior impugnação dos atos concretos praticados sob sua égide.

Nesta sede, admite-se em particulares situações o que se convencionou denominar de rescisão da coisa julgada inconstitucional, seja pela via da ação rescisória, seja por meio de Embargos de devedor com efeitos rescisórios. Pois bem, mesmo nesta seara, entende-se deva haver respeito aos termos em que lançada a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Confira-se, em linhas de conclusão, a seguinte passagem destes mesmos autores citados anteriormente:

> Assim sendo, ressalvada a hipótese de uma declaração de inconstitucionalidade com limitação de efeitos (artigo 27 da Lei 9.868/99), a declaração de nulidade (com eficácia ex tunc) em relação a sentenças já transitadas em julgado poderá ser invocada, eficazmente, tanto em ação rescisória, como nos embargos à execução.[20]

CONCLUSÃO

O tema da compensação tributária sofreu várias alterações com a publicação da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, e dentre as quais consta a nova possibilidade de utilização de créditos do contribuinte contra o Fisco federal para fins de compensação, quando fulcrados em decisões em que exercida a fiscalização de constitucionalidade.

Essa nova possibilidade de compensação configura fator de maior efetividade no respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes em sede tributária, tendo em conta que só há tributação legítima dentro dos parâmetros permitidos no ordenamento.

Foram expostas as hipóteses de cabimento desta compensação, sob o enfoque tanto da sistemática legislativa acerca do tema específico, como do regime brasileiro de controle de constitucionalidade.

Concluiu-se, ao final, que prevalecem os termos de eventual modulação de efeitos de decisão de inconstitucionalidade, caso aparentemente venha a conflitar alguma decisão nesse sentido frente à possibilidade de compensar.

Bibliografia

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário.** 5. ed. Niterói: Impetus, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo, **Revista de Direito Tributário.** São Paulo, 1994, n. 63.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

[20] MARTINS, Ives Gandra da Silva; e MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade.** São Paulo: Saraiva, 3.ª edição, 2009, p. 473.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. Anotações sobre o controle de constitucionalidade no Brasil e a proteção dos direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito** – UNIFIEO.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais.** Análise de sua concretização constitucional. 1. ed. 2. tiragem. 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo, Dialética, 2004.

LEAL, Roger Stiefelmann. **O efeito vinculante na jurisdição constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; e MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.

PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. Jurisdição constitucional, decisões judiciais vinculantes e direitos fundamentais. In: SAMPAIO, José Adercio Leite (ors) **Jurisdição constitucional e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação – uma concepção integradora, **Revista Direito em Ação,** Brasília, 2001, v. 2 , n. 1, p. 221-241.