

Compensação tributária com débitos anteriormente não homologados. Da manifesta inconstitucionalidade do art. 74, § 3º, V, da Lei nº. 9430/96.

Pedro Paulo Ribeiro de Moura *

É cediço que em um Estado de Direito não há espaço para uma atuação administrativa em descompasso com os preceitos legais e constitucionais, porquanto, por estar subordinada ao princípio da estrita legalidade, não há para a Administração Pública autonomia da vontade, mas tão-somente subordinação aos preceitos emanados pelas espécies normativas do art. 59 da Constituição Federal.

Assim é que para a Administração Pública a ausência de vedação legal não é suficiente, uma vez que por cumprir função de mandatária do interesse público, deve ter as suas condutas em estrita sintonia com os interesses sociais sinalizados pela Carta da República. Com a costumeira sabedoria, destaca o professor Cirne Lima(1):

supõe, destarte, a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica, reconhecendo-lhe uma finalidade própria. Jaz, conseqüentemente, a Administração Pública debaixo da legislação que deve enunciar e determinar a regra de direito.

Contudo, se é verdade que a Administração Pública requer autorização legislativa para a sua devida atuação, com a mesma propriedade há que se fazer menção de que a legalidade só encontra guarida quando encontra respaldo na Constituição Federal, ponto de partida de todo ordenamento jurídico.

Deste modo, com fulcro nas lições do notável professor, traz-se a discussão a constitucionalidade do art. 74, §3, V, da Lei n 9.430/96 e, por via de consequência, do próprio art. 26, §3º, IV, da Instrução Normativa nº. 600/2005, cujos conteúdos similares se apresentam da seguinte forma:

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.

§ 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:

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;

Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

IV - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

Nesse diapasão, é inconteste que a compensação tributária não é uma benesse da Fazenda Pública, mas sim direito subjetivo do contribuinte, instituído a fim de resguardar o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa e, na hipótese sob análise, da não-comutatividade.

Deste modo, toda e qualquer restrição imposta pelo legislador ordinário à não-cumulatividade tributária, deve estar pautada pelos critérios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de violar frontalmente a Carta da República. Isto porque, conforme ensina José Eduardo Soares de Mello(2):

A não-cumulatividade significa um sistema operacional objetivando minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

O foco central da produção, circulação e prestação de serviços é o consumidor final, sendo evidente que as atividades dos produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços direcionam-se à população, sendo considerados os princípios diretivos da economia, como a defesa do consumidor de modo a permitir-lhe existência digna e justiça social (art. 170 da CF)"

Teleologicamente, a não-cumulatividade deverá ser observada em todo o ciclo operacional, que não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de cada um dos agentes empresariais. Se em uma determinada fase operacional for estabelecida a proibição (ainda que parcial) do direito do contribuinte de abater o ônus tributário incidente nas operações e prestações anteriores, ocorrerá efeito cumulativo, implicando no aumento de preços. Esta situação ocasionará efeito confiscatório em razão de no mesmo preço do produto estar se verificando dupla incidência tributária.

Qualifica-se como um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre o qual foi organizado o Estado. Não se trata de simples técnica de apuração de valores

tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares).

Na esteira do exposto, deve o Estado se valer apenas e tão-somente apenas dos meios necessários às consecuições de seus fins, não podendo ir além, privilegiando o interesse secundário em detrimento do interesse público primário.

Nesse sentido, posicionam-se os Tribunais Superiores e o próprio Supremo Tribunal Federal, manifestando que a interpretação e a edição das Leis devem ser pautadas pelo "princípio da menor ingerência possível", consistente "no imperativo de que os meios utilizados para atingimento dos fins visados sejam os menores onerosos para o cidadão. É a chamada proibição do excesso. Uma lei será inconstitucional, por infringência ao princípio da proporcionalidade, 'se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas'.(3)

Incumbe, assim, ao intérprete das normas, em especial o Poder Judiciário, a função de fazer valer os ditames constitucionais, fulminando do ordenamento jurídico todo e qualquer dispositivo legal que ultrapasse os meios necessários aos objetivos proclamados pelo interesse público primário.

Nesse sentido, traz-se à colação as palavras do Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI 2.551-MC-QO / MG:

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um "estatuto constitucional do contribuinte", consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, "in" Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. ("The power to

tax is not the power to destroy while this Court sits"), em "dictum" segundo o qual, em livre tradução, "o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema", proferidas, ainda que como "dissenting opinion", no julgamento, em 1928, do caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox" (277 U.S. 218).

Nesse contexto é que deve ser observado o artigo 74, §3º, V, da Lei 9.430/96, vez que não encontra parâmetros de razoabilidade e muito menos de proporcionalidade, transmudando-se, na verdade, em mais um instrumento de arrecadação da Fazenda Pública sem que se leve em considerações questões de lógica jurídico-social.

Insista-se, pela precisão, nas palavras do eminente Ministro da Corte Constitucional, para quem:

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo material da norma legal ora questionada, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, como sucede na espécie, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law" (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 - RTJ 178/22-24, v.g.):

"O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador." (RTJ 176/578-580, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno)

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Não há, assim, como explicar razoabilidade na circunstância de a Fazenda Pública poder fazer exigências e até mesmo inscrever o contribuinte na dívida ativa, quando, na verdade, esta é devedora de uma quantia vezes superior.

E mais a mais, como é possível reconhecer créditos tributários pertencentes a uma sociedade empresária, permitir, inclusive, a utilização deste para outros débitos, mas, sem razão lógica, impedir que a compensação tributária se realize sobre determinados débitos,

impondo, com esta medida, o pagamento como única forma de extinção de determinados débitos tributários?

Importante esclarecer que não se está aqui a defender a impossibilidade de a Administração Pública se precaver das situações em que os contribuintes insistam em relação aos mesmos créditos tributários, impedindo, com esta medida, que a Fazenda Pública possa exercer o seu poder de tributar e a conseqüente arrecadação.

Contudo, o que se observa é que a legislação em comento acaba por tratar de forma igual contribuintes em situações diversas, aplicando ao contribuinte de boa e má-fé as mesmas conseqüências jurídicas, o que por certo não é o caminho mais adequado.

Por certo, a razoabilidade não é apenas um princípio que conduz a atuação administrativa, constituindo-se, na verdade, em garantia do Estado de Direito, como ensinam as palavras de Carlos Roberto de Siqueira Castro(4):

A moderna teoria constitucional tende a exigir que as diferenciações normativas sejam razoáveis e racionais. Isto quer dizer que a norma classificatória não deve ser arbitrária, implausível ou caprichosa, devendo, ao revés, operar como meio idôneo, hábil e necessário ao atingimento de finalidades constitucionalmente válidas. Para tanto, há de existir uma indispensável relação de congruência entre a classificação em si e o fim a que ela se destina. Se tal relação de identidade entre meio e fim - "means-end relationship", segundo a nomenclatura norteamericana - da norma classificatória não se fizer presente, de modo que a distinção jurídica resulte leviana e injustificada, padecerá ela do vício da arbitrariedade, consistente na falta de "razoabilidade" e de "racionalidade", vez que nem mesmo ao legislador legítimo, como mandatário da soberania popular, é dado discriminar injustificadamente entre pessoas, bens e interesses na sociedade política.

Assim é que a circunstância de o contribuinte ter exercitado um direito de compensação tributária e que não tenha sido homologado pela Fazenda Pública, não pode ser impedimento legal para que de posse de outros créditos tributários devidamente registrados

e reconhecidos, possa exercer o direito de compensação, garantindo a própria não-cumulatividade dos tributos em destaque.

Nesse contexto, há que se fazer reverência às palavras do douto Marcelo Gallupo(5), advertindo que "é preciso levar em conta, então, que cumprir ou aplicar o direito, no Estado Democrático de Direito, não é cumprir ou aplicar todas as normas jurídicas contemporaneamente, mas apenas aquelas que são adequadas ao contorno fático de uma situação".

Trata-se de uma questão de razoabilidade e de lógica jurídica, vez que não há fundamento para a Fazenda Pública poder exigir uma dívida, mas não ser obrigada a aceitar um crédito. Como dito, não há razão lógico-jurídica que explique esta restrição.

Da mesma forma, o dispositivo em apreço não atende ao postulado da proporcionalidade, pois, ainda que necessária à tomada de medidas no combate a atuações de nítida má-fé dos contribuintes, a proibição de compensação de respectivo débito tributário não é, por certo, o meio mais eficaz e menos gravoso a ser utilizado pela Administração Pública.

Como se sabe o juízo de proporcionalidade se caracteriza pela aferição da adequação, necessidade e equilíbrio de determinada restrição a um dispositivo constitucional, advindo, na concepção do Supremo Tribunal Federal, do art. 5º, LIV da Constituição Federal.

Nesse contexto, cabe ao intérprete e aplicador das normas o papel de aferir, por meio de três requisitos ou subprincípios a necessidade, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito de determinada restrição imposta.

Com respaldo nestas premissas, o aplicador do direito necessita apurar a imprescindibilidade da restrição imposta ao interesse público primário. Além do que, deve atestar a idoneidade do ato normativo, ou seja, se determinada restrição a uma norma constitucional é adequada para atingir a finalidade buscada, bem como avaliar se a medida

restritiva não pode ser substituída por outra menos gravosa aos particulares. É o que ensina Willis Santiago(6):

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e exigível, para que seja atingido o fim almejado. O meio é adequado, quando com seu auxílio se pode promover o resultado desejado; ele é exigível, quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não-prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a direito fundamental.

Contudo, mister fazer referência de que há outros mecanismos mais eficazes e precisos para que a Administração Pública Fazendária combata a má-fé de contribuintes que pretendessem insistir com créditos já declarados inexistentes, v.g., a aplicação de multas.

Diante desta simples possibilidade, revela-se incontestemente que a restrição imposta não é o meio mais adequado, constituindo-se em um gravame desproporcional e, por via de consequência, inconstitucional.

Ademais, apresenta-se uma impropriedade do legislador ordinário fazer menção ao "débito" quando a análise da Administração Pública Fazendária diz respeito única e exclusivamente aos créditos do contribuinte e se este é passível de compensação.

Deste modo, o termo posto, revela-se mais um daqueles equívocos do legislador, comumente encontrados nos diplomas legais, cabendo ao intérprete e aplicador do direito procurar adaptá-las e adequá-las ao sistema jurídico como um todo.

Não obstante, ainda que atenda aos dois requisitos ou subprincípios referidos, fundamental o apreço quanto à proporcionalidade em sentido estrito, consistente na avaliação do equilíbrio entre o que é exigido ou restringido do particular e o benefício que esta medida traz ao interesse público.

É o que bem esclarece o professor Luis Roberto Barroso in *Interpretação e Aplicação da Constituição*(7):

E, por fim, terá de haver proporcionalidade em sentido estrito. É o imperativo que o valor promovido com a desequiparação seja mais relevante do que o que está sendo sacrificado. Suponha-se, por ilustração, que o Museu Imperial, desejando assegurar mais silêncio e tranqüilidade aos seus visitantes adultos, proíba o ingresso de menores de quatorze anos. O prejuízo que tal medida traz à formação cultural a humanística dos jovens interessados em visitar o museu é, por certo, superior ao desejo dos demais freqüentadores de não conviverem com o burburinho infantil ou adolescente.

Deste modo, cumpre avaliar se os "benefícios" alcançados pelo interesse público primário são de tal monta que resguardem a restrição ao direito constitucionalmente atribuído, prejudicando, inclusive, a não-cumulatividade tributária do PIS/Pasep e Cofins.

Não obstante, chama-se a atenção para o fato de que sequer há a defesa do interesse público primário, porquanto a questão diz respeito única e exclusivamente ao interesse patrimonial da Fazenda Pública, pelo que maior deve ser o cuidado ao apreciar a proporcionalidade das restrições impostas. É o que observa o professor Celso Antônio Bandeira de Mello(8).

É que, além de subjetivar estes interesses, o Estado, tal como os demais particulares, é também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos não são interesses públicos, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob o *prima extrajurídico*), aos interesses de qualquer outro sujeito.

Assim é que a ânsia arrecadatória da Fazenda Pública não pode ser capaz de colocar o particular em posição de submissão às vontades descabidas da Administração Pública, sob pena de admitir a violação aos princípios constitucionais expressos da não-cumulatividade (art. 195, §12º), promoção, desenvolvimento e livre iniciativa da atividade econômica (art. 170).

É o que também ensina a doutrina do professor Helenilson Cunha, destacando que "o princípio da proporcionalidade representa, a rigor, uma dimensão concretizadora da supremacia do interesse primário (da coletividade), verdadeiro interesse público, sobre o interesse secundário (próprio Estado)".(9)

Diante das razões expostas e com fulcro nas lições de Streck(10) - informando que todo ato do juiz é ato de jurisdição constitucional - imperioso que os magistrados afastem a aplicação, em controle difuso de constitucionalidade, do art. 74, §3, V, da Lei n 9.430/96 e, por via de consequência, do próprio art. 26, §3º, IV, da Instrução Normativa nº. 600/2005, uma vez que violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, padecendo, assim, do mal da inconstitucionalidade material.

Notas:

1 - CIRNE LIMA, Rui. Princípios do Direito Administrativo. 5ª Ed. Editora RT. 1982, p. 22.

2 - MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 51-52.

3 - BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 6. ed. 2004. Ed. Saraiva. p. 228.

4 - O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil, Editora Forense, 1989, p. 157.

5 - GALLUPO, Marcelo Campos. Hermenêutica Constitucional e Pluralismo. In: SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza (coord). Hermenêutica e Jurisdição Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 61.

6 - GUERRA FILHO, Willis Santiago. Teoria processual da constituição. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000. p. 71.

7 - BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 6. ed. 2004. Ed. Saraiva.p. 244

8 - BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 21. ed. 2006. Ed. Malheiros. p. 62 e 63

9 - PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 50.

10 - STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito. 2ª ed, rev. e ampl. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004, p. 457.

* Advogado e Pós-Graduando em Direito Público.

Disponível em:<

<https://secure.jurid.com.br/new/jengine.exe/cpag?p=jornaldetalhedoutrina&ID=39931> >

Acesso em.: 5 set. 2007.