

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



171

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

171

(DEZEMBRO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Nelson Screnci
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina**Angelina Mariz de Oliveira** - Exercício abusivo do poder de tributar

1. Invalidade, abusividade e arbitrariedade. 2. Abusividade na tributação. 3. Elementos que caracterizam o ato administrativo não abusivo. 4. Enfrentando atos administrativos abusivos no âmbito tributário. 5. Conclusão.

7

Célio Armando Janczeski - Da duração razoável do processo administrativo fiscal e seus reflexos na prescrição intercorrente e na fluência dos juros de mora

1. Introdução. 2. Princípio da efetividade. 3. O art. 24 da Lei n. 11.257/07. 4. A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. 5. Os juros de mora e o art. 24 da Lei n. 11.257/07. 6. Considerações finais.

18

Douglas Yamashita - Serviços gráficos para livros, jornais e periódicos: imunidade tributária?

I. Delimitação do tema. II. A imunidade tributária de livros, de jornais e de periódicos (artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição Federal de 1988). III. Conclusão.

28

Fabiana Carsoni A. Fernandes da Silva - A prescrição da ação judicial voltada à restituição de indébito tem fluência desde o pagamento indevido, mesmo quando o sujeito passivo apresenta pedido administrativo de restituição? Análise do tema à luz de decisões do Superior Tribunal de Justiça

1. Considerações iniciais. 2. A restituição do indébito, o prazo para sua realização e a opção pelo requerimento administrativo. 3. As decisões do Superior Tribunal de Justiça. 4. Conclusões.

35

Fernando Facury Scaff e Edson Benassuly Arruda - A não-incidência de contribuição previdenciária sobre verbas trabalhistas de natureza indenizatória e eventual1 - Apresentação do tema. 2 - A incidência de contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de salários. 3 - Da natureza jurídica das verbas trabalhistas a título de: *hora extra, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, salário-maternidade, terço constitucional de férias e férias indenizadas, salário-família, aviso prévio, auxílio-educação, auxílio-doença e auxílio-creche*. 4 - O princípio da reserva legal em matéria tributária. 5 - Conclusão.

48

Hugo de Brito Machado - A nova Lei do mandado de segurança e as restrições à garantia de jurisdição em matéria tributária

1. Introdução. 2. Garantia constitucional de jurisdição. 3. Direito ao crédito e direito de compensar. 4. Direito à liberação de mercadorias importadas. 5. Flagrante inconstitucionalidade.

61

Luciano Marinho de Barros e Souza Filho - Da prescrição e da decadência na cobrança de contribuições previdenciárias decorrentes de reclamatórias e consignatórias trabalhistas

1. Decadência e prescrição no ordenamento pátrio. 2. Decadência e prescrição aplicadas ao subsistema de arrecadação contributivo-trabalhista.

71

Marcos Rogério Lyrio Pimenta - A Súmula Vinculante nº 08 e o parcelamento

1. Introdução. 2. Créditos parcelados pendentes de pagamento. 3. Pagamentos realizados e a restituição. 4. Conclusão.

79

Miquerlam Chaves Cavalcante - A repercussão de decisões de órgãos da Administração no contencioso administrativo tributário

1. Delimitação do tema. 2. Legislação de regência. 3. Aspectos jurídicos relevantes. 4. Conclusões.

83

A Nova Lei do Mandado de Segurança e as Restrições à Garantia de Jurisdição em Matéria Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, disciplina o mandado de segurança antes regulado pela Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951. Segundo os que defendem a nova Lei, teria havido apenas a consolidação em texto único do que já estava em leis anteriores ou no entendimento jurisprudencial pacificado. Não nos parece, porém, que seja assim, pois na verdade algumas inovações foram introduzidas, entre elas a proibição pura e simples da concessão de medida liminar e da execução provisória da sentença que concede o mandado de segurança, quando a proteção pleiteada pelo impetrante seja para o direito de compensar crédito tributário ou obter a liberação de mercadoria importada.¹

Não desconhecemos a existência do art. 170-A, do Código Tributário Nacional, albergando norma segundo a qual é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Nem desconhecemos o que estabelecia a Lei nº 2.770, de 4 de maio de 1956, quanto à liminar e quanto à execução provisória de sentença que determinasse a liberação de mercadoria procedente do exterior.

Entretanto, não concordamos com o alcance atribuído ao citado artigo do Código Tributário Nacional em decorrência da confusão que tem sido feita entre duas situações distintas. Uma, a situação na qual se discuta o direito à compensação mediante a utilização, pelo contribuinte, de um crédito seu contra a Fazenda Pública, crédito sobre o qual não exista nenhuma pendência. E a outra, aquela situação na qual se discuta o direito à compensação mediante a utilização, pelo contribuinte, como crédito seu, do valor de um tributo cujo pagamento o contribuinte considera indevido, mas esteja ainda pendente de decisão judicial definitiva a questão de saber se realmente ocorreu pagamento indevido. E quanto à Lei nº 2.770/56 lembramos que se vinha entendendo ser



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 7º, parágrafo 2º.

a restrição na mesma contida aplicável apenas a mercadorias objeto de contrabando ou descaminho. Entendimento, aliás, inteiramente compatível com a norma de seu art. 2º, que se refere a entrega *ou vinda do exterior* de mercadorias, bens ou coisas de qualquer natureza, a indicar que o provimento judicial em questão seria referente à autorização para importar mercadoria proibida.

Neste pequeno estudo pretendemos demonstrar a distinção essencial entre aquelas duas situações nas quais se cogita de compensação, para deixar claro que a nova Lei do mandado de segurança realmente inovou. E quanto à liberação de mercadorias importadas vamos demonstrar que a nova Lei do mandado de segurança também inovou e suscitou questão praticamente superada. Em ambos os casos, ao inovar, incorreu em flagrante inconstitucionalidade porque violou a garantia de jurisdição, retirando-a tanto do contribuinte que pretenda proteção para o seu direito à compensação, como daquele que tenha contra si exigência arbitrária relacionada com a importação regular de qualquer mercadoria.

Começaremos pelo exame da garantia constitucional de jurisdição, para deixar claro que a mesma abrange o direito aos provimentos judiciais de urgência quando estes sejam necessários, assim como o direito à execução das decisões judiciais, que não podem servir apenas como peças de adorno da ordem jurídica. Depois vamos demonstrar que realmente existe uma diferença essencial, da maior importância, entre o direito ao crédito contra a Fazenda Pública e o direito de extinguir um crédito tributário quando o contribuinte tenha contra a Fazenda Pública um crédito líquido e certo, seja porque já por esta reconhecido, seja porque objeto de decisão judicial definitiva. E finalmente examinaremos o alcance dos dispositivos da nova Lei do mandado de segurança que albergam restrições relativas ao direito à compensação, assim como ao direito à liberação de mercadorias, buscando demonstrar que eles realmente inovaram e, nessa parte, consubstanciam flagrante inconstitucionalidade.

2. Garantia Constitucional de Jurisdição

Ao cuidar *Dos Direitos e Garantias Fundamentais*, a vigente Constituição Federal assegura que *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*.² Resta-nos então examinar o alcance dessa garantia constitucional para vermos se ela foi, ou não foi, contrariada pelos dispositivos da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, que impõem restrições ao mandado de segurança como instrumento para a proteção do direito do contribuinte de compensar, assim como ao direito de obter a liberação de mercadorias importadas.

Sobre o alcance do dispositivo constitucional que garante o direito à jurisdição já escrevemos:³

“Ao dizer que a lei não pode excluir da apreciação judicial lesão ou ameaça a direito, a Constituição Federal está proibindo a edição de lei que exclua, quer direta quer indiretamente, a apreciação judicial de pretensões à proteção contra lesões e contra amea-

² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.

³ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 431.

ças a direitos. A adequada interpretação do preceito constitucional, que impede se faça dele letra morta, não pode ser outra. O dispositivo constitucional há de ser interpretado de modo a que não reste amesquinhado o seu conteúdo. A não ser assim não estará sendo assegurada a máxima efetividade à norma da Constituição.

Segundo a moderna doutrina do Direito Constitucional, as normas de uma Constituição devem ser interpretadas com observância de alguns princípios, entre os quais se destaca o da máxima efetividade. Como assevera Canotilho, 'a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê'.⁴

A garantia de jurisdição, portanto, há de ser entendida como garantia a uma prestação jurisdicional efetiva, isto é, uma prestação jurisdicional capaz de garantir os direitos, evitando o perecimento ou a deterioração destes pelo decurso do tempo, com os provimentos de urgência, quantos sejam necessários, como a efetividade dos direitos, com a execução do julgado. No dizer de Ricardo Perlingeiro, "não assegurar o direito à execução é o mesmo que negar o direito de ação, não sendo admissível, no atual estágio da sociedade, interpretar o princípio do Estado democrático de Direito de modo a concluir que não há execução contra a Fazenda Pública".⁵ E não assegurar os provimentos de urgência, quando sejam necessários para evitar o perecimento do direito, é também, indiscutivelmente, negar a jurisdição.

É importante, pois, entendermos o alcance da norma albergada no art. 170-A, do Código Tributário Nacional, para que possamos entender a inconstitucionalidade do dispositivo da nova Lei do mandado de segurança, que veda pura e simplesmente o deferimento de medida liminar que tenha por objeto o direito à compensação de créditos tributários.

3. Direito ao Crédito e Direito de compensar

3.1. Duas situações essencialmente distintas

Para que se possa entender o alcance da norma albergada pelo art. 170-A, do Código Tributário Nacional, é importante que se tenha em vista a distinção essencial que existe entre as duas situações, a saber: na primeira, o que se questiona é o direito do contribuinte de extinguir um crédito tributário, mediante compensação, utilizando um crédito seu contra a Fazenda Pública decorrente de um pagamento de tributo que considera indevido e sobre o qual está questionando em juízo. Na segunda, o que se questiona é apenas o direito do contribuinte de extinguir um crédito tributário, mediante compensação, utilizando um crédito seu contra a Fazenda Pública que se opõe à compensação sem negar a existência do crédito, já reconhecida administrativa ou judicialmente.

Porque consideramos essencial essa distinção, já escrevemos:

"Questão da maior importância reside em saber se o art. 170-A do Código Tributário Nacional, ao dizer que é vedada a compensação antes do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito do contribuinte, proíbe o deferimento de provimento cautelar, ou antecipatório, para garantir desde logo o direito de compensar.

⁴ José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Almedina, Coimbra, 1996, p. 227.

⁵ Ricardo Perlingeiro, "Redefinição de Papéis na Execução de Quantia Certa Contra a Fazenda Pública", *Revista CEJ* vol. 31, CJP, Brasília, dezembro de 2005, p. 69.

Resposta afirmativa a essa questão não se pode admitir sem menosprezo à garantia constitucional de jurisdição, posto que, nos casos em que os provimentos cautelares ou antecipatórios são cabíveis, sua denegação implica denegação da própria jurisdição, que para ser efetiva há de ter útil e não apenas formal. A melhor interpretação do art. 170-A do Código Tributário Nacional, inclusive porque o coloca de acordo com a Constituição, é aquela segundo a qual dita norma não exclui a possibilidade de provimentos cautelares ou antecipatórios.”

Realmente, a norma albergada pelo art. 170-A, do Código Tributário Nacional, não exclui de modo nenhum os provimentos judiciais liminares ou antecipatórios, quando se esteja a discutir na ação apenas o direito à compensação. Essa norma só abrange as situações nas quais exista litígio sobre a existência do crédito contra a Fazenda. E mesmo nessa situação, por ela abrangida, temos de considerar que se trata de norma dirigida apenas à autoridade administrativa. Entendê-la como regra dirigida ao juiz implica colocá-la em aberto conflito com a Constituição, como já tivemos oportunidade de demonstrar.⁶

Vejamos cada uma dessas duas situações.

3.2. *Direito ao crédito contra a Fazenda Pública*

A norma do art. 170-A, do Código Tributário Nacional, veda “a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. Não é preciso que se tenha extraordinária acuidade para perceber que a disputa judicial à qual se refere essa norma é em torno do aproveitamento de tributo que o contribuinte entende haver pago indevidamente. Em outras palavras, a disputa é em torno do direito ao crédito contra a Fazenda Pública. Sobre este ponto já escrevemos:

“O objeto da *contestação judicial*, e da *decisão com trânsito em julgado*, nos termos e para os fins do art. 170-A do CTN é o tributo cujo valor pretende o contribuinte haver como crédito seu à consideração de que o pagou indevidamente.

Pago um tributo indevidamente, a Administração tem o dever de devolver de ofício a quantia indevidamente recebida. Na prática, porém, não o faz, por razões tão evidentes quanto lamentáveis. Seja como for, feito o pagamento indevido, o contribuinte pode requerer administrativamente a respectiva restituição. E pode pedir a restituição na via judicial, com a ação de repetição do indébito.

Se prefere promover ação judicial pedindo a restituição do valor que entende haver pago indevidamente, e a Fazenda Pública contesta a ação, como geralmente acontece, aí então só poderá fazer a compensação depois do trânsito em julgado da sentença que julgar a ação procedente. É este o sentido da norma albergada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional.”⁷

Havendo questionamento judicial a respeito do crédito contra a Fazenda Pública que o contribuinte quer utilizar para extinguir, por compensação, um crédito tributário, é razoável a restrição estabelecida pela norma do art. 170-A, do Código Tributário Nacional. O crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento

⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, pp. 468 a 473.

⁷ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, p. 465.

presume-se líquido e certo. É razoável, portanto, que não se admita a sua extinção por compensação com um crédito sobre o qual existe um litígio. Entretanto, é razoável entender-se que a restrição feita pela norma do art. 170-A, do Código Tributário Nacional, dirige-se à autoridade administrativa, conforme demonstramos em comentário a essa norma.⁸ Não nos parece que a referida norma constitua obstáculo ao deferimento de provimento judicial de urgência, quando este seja cabível. A interpretação que atribui a essa norma tamanho alcance a coloca decididamente em conflito com a Constituição, como adiante será demonstrado.

3.3. *Direito de compensar como objeto da disputa judicial*

Na segunda das situações em exame, repita-se, o que se questiona é apenas o direito do contribuinte de extinguir um crédito tributário, mediante compensação, utilizando um crédito seu contra a Fazenda Pública que se opõe à compensação sem negar a existência do crédito, já reconhecida administrativa ou judicialmente.

Como não existe disputa sobre o crédito contra a Fazenda Pública, trata-se neste caso de um crédito líquido e certo, tanto quanto o crédito tributário. E pode até tratar-se de um crédito sobre o qual não se pode mais questionar, pois em se tratando de precatório, por exemplo, o crédito já passou por todos os questionamentos judiciais possíveis. Não é razoável, pois, negar-se ao contribuinte o direito à compensação.

Em casos assim, quando o contribuinte impetra mandado de segurança contra a negação, pela autoridade administrativa, do seu direito à compensação, não se questiona o seu direito ao crédito contra a Fazenda, mas, simplesmente, o seu direito à compensação. Em outras palavras, o objeto da disputa é o direito do contribuinte de ver extinta a sua dívida perante a Fazenda, pelo fato de não ser apenas devedor, mas também ser credor desta. A Fazenda admite ser devedora, mas pretende mesmo assim impedir a extinção do crédito tributário mediante compensação.

Esse direito à compensação, além de ter fundamento constitucional, é daqueles direitos que não precisam estar expressos em nenhuma regra jurídica, porque na verdade decorrem da própria relação jurídica obrigacional.

4. **Direito à Liberação de Mercadorias Importadas**

4.1. *Importação clandestina ou fraudulenta*

Denominamos, aqui, importação *clandestina* aquela que seja realizada por vias que não são as legalmente estabelecidas para esse fim. E *fraudulenta* aquela que, embora realizada pelas vias ordinariamente admitidas para tanto, se faça com indicação fraudulenta do objeto, vale dizer, da mercadoria efetivamente importada, ou do seu preço.

Importante, porém, é a distinção que deve ser considerada entre uma importação fraudulenta e a importação com possível erro de direito, vale dizer, erro na classificação fiscal da mercadoria. Neste caso, em que a descrição das mercadorias nos

⁸ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2009, pp. 470 e 471.

respectivos documentos é feita com exatidão, e a inexatidão consiste apenas na classificação fiscal correspondente, não se pode considerar a importação fraudulenta. A divergência entre o importador e a Fazenda residirá em questão simplesmente *de direito*. Questão cujo deslinde independe da produção de provas e por isto mesmo pode dar-se no âmbito do mandado de segurança, a cuja impetração o contribuinte tem inegável direito, inclusive com os efeitos ordinariamente a tal impetração inerentes, sem ressalvas de qualquer natureza.

4.2. *Exigência arbitrária na importação regular*

Restando os direitos do importador desprovidos da garantia de jurisdição de urgência, ou ao menos a ser prestada em prazo razoável, a autoridade da Administração Tributária restará estimulada a formular exigências inteiramente arbitrárias na importação regular de mercadorias.

Admita-se, para demonstrar o que estamos afirmando, que a autoridade aduaneira exija o pagamento de tributos em valor indiscutivelmente superior ao valor efetivamente devido. Em tal situação, ou o contribuinte atende a essa exigência indiscutivelmente ilegal ou não obterá a liberação da mercadoria, pois não dispõe de instrumento jurídico processual que possa utilizar para a proteção do seu direito. Nem o mandado de segurança, nem o procedimento ordinário, pois em ambos está proibida a tutela de urgência, bem como a execução provisória da sentença.

4.3. *Exigência de garantia para a liberação da mercadoria*

A concessão de um provimento de natureza cautelar ou antecipatória pode, em certos casos, ser condicionado, pelo juiz, à prestação de contracautela. Dependendo das circunstâncias do caso concreto, tal exigência pode ser razoável, porque a reparação do dano eventualmente decorrente de um provimento judicial de urgência, quando a decisão final não o confirma, é indiscutivelmente justa.

A Lei nº 2.770/56, aliás, admitia expressamente a execução provisória de sentença ou acórdão que determinasse a entrega de mercadoria importada, ou autorizasse a correspondente importação. Neste ponto, portanto, a nova Lei do mandado de segurança não se limitou a consolidar, mas realmente inovou a disciplina desse importante instrumento processual.

Realmente, a nova Lei do mandado de segurança proíbe expressamente a concessão de liminar, e de execução provisória de sentença ou acórdão, que tenha por objeto a compensação de crédito tributário ou a liberação de mercadoria importada, embora em outros casos permita o provimento de urgência mediante contracautela.

5. **Flagrante Inconstitucionalidade**

5.1. *Fundamento constitucional do direito à compensação*

Não temos dúvida de que o direito de compensar, em se tratando de crédito reconhecido pela Fazenda, ou já afirmado definitivamente pelo Judiciário, como é o caso do crédito consubstanciado em precatório, é um direito que tem fundamento na Constituição Federal, que alberga princípios inteiramente incompatíveis com a idéia de lei que possa impor restrições ao direito de compensar.

Realmente, nossa Constituição Federal alberga, entre os objetivos fundamentais de nossa República, construir uma sociedade livre, justa e solidária.⁹ E assegura que a Administração Pública submete-se aos princípios que indica, entre os quais o princípio da moralidade.¹⁰ Está absolutamente claro, portanto, que justiça e moralidade estão presentes nas relações do Estado com os cidadãos.

Aliás, o Direito só será justo se tiver fundamento moral. E só terá fundamento moral, se for justo. Moral e justiça são idéias inseparáveis, com implicações recíprocas. Sem elas o ordenamento jurídico é inútil, até porque sua eficácia restará de tal forma comprometida que, ao menos nas relações entre o indivíduo e o Estado, sobrarão espaços imensos para o arbítrio. Assim, ao examinarmos os fundamentos do direito à compensação temos de começar confrontando esse direito com o princípio da moralidade.

A moralidade, hoje, repele a idéia de um Estado autoritário, irresponsável, soberano senhor do bem e do mal. O Estado de hoje há de ser tratado como um sujeito de direitos e de deveres, como qualquer outro, ressalvadas apenas e tão-somente aquelas situações nas quais a Constituição estabelece limitações aos direitos dos cidadãos. Assim, por exemplo, a Constituição atribui ao Estado o poder de tributar, mas traça rigorosos limites ao exercício desse poder. O Estado tributa, mas o faz nos termos da lei. Há de tratar a relação obrigacional tributária como relação jurídica que é. Perante a relação tributária, há de colocar-se em condições de igualdade com os cidadãos que da mesma participam, afastada toda e qualquer supremacia do Estado, posto que a supremacia não pode ir além do próprio poder de instituir o tributo.

Nem se venha dizer que as limitações do Estado se resumem no princípio da legalidade e, por isto mesmo, uma vez estabelecidas pela lei, as restrições aos direitos dos cidadãos seriam legítimas. Se essa tese, de clara inspiração autoritária, fosse aceitável, chegaríamos à inevitável consequência de ter de admitir como válida uma lei que extinguisse, pura e simplesmente, créditos contra a Fazenda.

Imagine-se uma lei ordinária que, aprovada pela unanimidade dos membros do Parlamento, dissesse expressamente que *ficam extintas as dívidas da União*. Essa lei, não obstante aprovada pelo órgão competente - tendo-se assim atendido plenamente o princípio da estrita legalidade -, seria flagrantemente contrária aos direitos que a Constituição assegura ao cidadão. Seria verdadeiramente teratológica, e sua invalidade seria da maior evidência.

Da mesma forma e pelas mesmas razões, desprovida de validade, porque contrária à Constituição, é a lei que impõe restrições aos direitos do cidadão, entre eles o direito à compensação, de sorte a extinguir por via oblíqua esses direitos que ficaram reduzidos a meras expressões retóricas.

A exclusão da compensação diretamente ou por via oblíqua consubstanciada na exigência de formalidades descabidas, de tão absurda, é desprovida não só do amparo jurídico, mas também e especialmente do amparo na moralidade. Qualquer que

⁹ Constituição Federal de 1988, art. 3º, inciso I.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 37.

seja a concepção de moral que se adote entre as vigentes no mundo civilizado, ninguém encontrará apoio para a pretensão de receber seus créditos sem pagar os seus débitos.

Além do princípio da moralidade, a vigente Constituição assegura o direito de propriedade. Os créditos contra a Fazenda Pública constituem, sem dúvida, direitos de propriedade, posto que integram o patrimônio do credor. Assim, admitir que inexistente o direito à compensação contra a Fazenda Pública é admitir que esta não é obrigada a respeitar o direito de propriedade de seu credor, ou então, em outras palavras, admitir que não existe o direito de propriedade ou que este não pode ser exercido contra a Fazenda Pública, o que consubstancia evidente absurdo.

Os créditos do contribuinte, inclusive o crédito contra a Fazenda Pública, são parcelas de seu patrimônio e estão, portanto, protegidos pelo denominado direito de propriedade, que não se restringe, como podem pensar os menos avisados, aos direitos sobre bens imóveis.

Nem se venha argumentar com as limitações ao direito de propriedade. Como assevera com inteira razão Gabriel Lacerda Troianelli, as limitações ao direito de propriedade são somente as previstas na própria Constituição,¹¹ e entre estas não se encontra a possibilidade de desconsideração, na cobrança dos tributos, dos créditos que o contribuinte tenha contra a Fazenda Pública. Por isto mesmo afirma Cleide Previtali Cais, com toda razão, que:

“O princípio de proteção ao direito de propriedade tem larga aplicação nas normas relativas ao exercício do direito de compensação de créditos tributários, visando evitar a colocação de empecilhos ao seu exercício, e, com isso, afastando a ocorrência de confisco e de enriquecimento sem causa por parte da Administração.”¹²

Restrições substanciais ao direito do contribuinte à compensação implicam, sem dúvida alguma, confisco de seu crédito perante a Fazenda Pública, absolutamente inadmissível.

A Constituição Federal, por outro lado, também alberga o princípio da isonomia, que consubstancia, aliás, idéia que é da própria essência do Direito. E o direito à compensação tem também, inegavelmente, fundamento no princípio da isonomia. Tanto o direito à compensação como categoria geral, ou categoria da Teoria Geral do Direito, como o direito à compensação no âmbito da relação tributária. O crédito de um dos sujeitos da relação jurídica obrigacional não pode ser privilegiado em relação ao crédito do outro daqueles sujeitos.

Evidentemente o direito de crédito que a Fazenda Pública tem contra o contribuinte não é merecedor de maior proteção do que o direito de crédito que este tem contra aquela. Coloca-se, então, o princípio da isonomia, como um fundamento do direito que tem o contribuinte à compensação contra a Fazenda Pública.

Aliás, é sabido que a Fazenda Pública, quando tem de fazer algum pagamento, e aquele a quem vai pagar é seu devedor, efetua a compensação correspondente e paga apenas o saldo, se houver. Assim, mais evidente fica o direito do contribuinte à compensação, fundado no princípio da isonomia.

¹¹ Gabriel Lacerda Troianelli, *Compensação do Indébito Tributário*, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 19/21.

¹² Cleide Previtali Cais, *O Processo Tributário*, 4ª edição, RT, São Paulo, 2004, p. 438.

Registre-se, ainda, que também o princípio da razoabilidade ampara o direito do contribuinte de compensar seus créditos contra a Fazenda Pública com as dívidas que tenha para com a mesma, na medida em que impede as vedações feitas por via oblíqua. Se a lei estabelece condições ou requisitos a serem atendidos, que não sejam razoáveis, porque desnecessários para evitar fraudes e permitir o controle das compensações por parte da Administração, ofende o princípio da razoabilidade e, assim, resulta inconstitucional.

Ressalte-se que as restrições à compensação, mesmo não envolvendo a Fazenda Pública, já tiveram fundamento no interesse do Fisco. Como assevera Uelze, uma causa dessas restrições já foi o interesse que o senhor feudal tinha na solução das pendências, pois, de direito, auferia uma parcela da prestação em litígio.¹³ Isto, porém, está hoje superado, porque inteiramente incompatível com a idéia de Estado de Direito Democrático.

5.2. Fundamento constitucional do direito à liberação de mercadoria importada

É indiscutível também o fundamento constitucional do direito à liberação de mercadoria importada. Esse fundamento está no direito de propriedade, expressamente assegurado em dispositivo segundo o qual *é garantido o direito de propriedade*.¹⁴

Certamente aqui não estamos nos referindo à mercadoria objeto de importação clandestina ou fraudulenta. Entretanto, excluída a hipótese de crime, posto que é constitucionalmente permitida a pena de perda de bens, negar o direito à jurisdição destinada a garantir a propriedade da mercadoria ou qualquer outro bem importado equivale a negar o direito de propriedade, pondo-se desta forma a lei que o fizer em conflito com a Constituição.

5.3. Ainda a garantia de jurisdição

Registre-se que em face da garantia de jurisdição, assegurada pelo art. 5º, inciso XXXV, da vigente Constituição, o dever de prestar a jurisdição independe de um prévio exame da existência do direito que se diz lesionado ou ameaçado, e abrange as medidas de urgência necessárias à sua efetiva preservação.

A questão de saber se está presente lesão ou ameaça a direito, e se estão presentes os requisitos para a prestação jurisdicional de urgência, deve ser enfrentada na própria prestação jurisdicional, vale dizer, é uma questão que deve ser resolvida pelo próprio juiz do caso, no desempenho regular de sua função.

5.4. A flagrante inconstitucionalidade

Nada justifica, portanto, a proibição pura e simples da concessão da liminar, muito menos essa proibição somada à proibição de execução provisória da senten-

¹³ Hugo Barroso Uelze, "Compensação Tributária: uma Proposta de Conceituação à Luz das 'Categorias Gerais de Direito' e do Novo Código Civil", *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 57, RT, São Paulo, julho/agosto de 2004, p. 154.

¹⁴ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXII.

ça concessiva da segurança. Ao conceder a medida liminar, o juiz deve ter observado a presença dos requisitos legalmente exigidos para esse fim, e ao prolatar a sentença o juiz já conhece as razões que levaram a autoridade a praticar o ato impugnado como ilegal ou abusivo. Por outro lado, o Poder Público dispõe, além do agravo contra a concessão da liminar e da apelação contra a sentença, de um meio expedito para impedir a execução, tanto da liminar, como da sentença, que é o pedido ao presidente do tribunal, de suspensão da liminar, e da sentença, nos casos em que tal suspensão de algum modo pode ser justificável.

Não obstante, a Lei nº 12.016/09 estabelece que *não será concedida medida liminar que tenha por objeto, entre outros, a compensação de créditos tributários e a entrega de mercadorias ou bens provenientes do exterior*.¹⁵ E estabelece também que a sentença concessiva da segurança poderá ser executada provisoriamente, *salvo nos casos em que for vedada a concessão de medida liminar*.¹⁶ E ainda, estabelece também que as vedações quanto à medida liminar se estendem à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil. Como se vê, essa Lei proíbe a prestação jurisdicional efetiva e útil ao contribuinte, quando tenha lesionado o seu direito à compensação. E o faz do modo mais amplo e absoluto, incluindo na vedação até aqueles casos nos quais o crédito do contribuinte contra a Fazenda não seja objeto de qualquer questionamento. Por isto mesmo, já afirmamos serem esses dispositivos incompatíveis com a garantia de jurisdição e, assim, inconstitucionais.¹⁷

É sabido que o trânsito em julgado da sentença que concede o mandado de segurança geralmente demora demasiadamente, sobretudo quando a Fazenda quer protelar, pois a possibilidade de interposição de recursos é praticamente inesgotável. Não temos dúvida, pois, de que os dispositivos legais em questão, ao vedarem a concessão de medida liminar e a execução provisória da sentença em mandados de segurança destinados a proteger o direito do contribuinte à compensação tributária ou à liberação de mercadorias importadas são flagrantemente inconstitucionais.

¹⁵ Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 7º, parágrafo 2º.

¹⁶ Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 14, parágrafo 3º.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 8ª edição, Dialética, São Paulo, 2009, p. 142.