

DA FALTA DE RAZOABILIDADE DO PODER LEGIFERANTE QUE LIMITA A 30% VALORES DE INDÉBITO A SEREM COMPENSADOS MENSALMENTE

Mauro Roberto Gomes de Mattos

Advogado no Rio de Janeiro. Vice Presidente do Instituto Ibero Americano de Direito Público – IADP, Membro da Sociedade Latino-Americana de Direito do Trabalho e Seguridade Social, Membro do IFA – Internacional Fiscal Association. Conselheiro efetivo da Sociedade Latino-Americana de Direito do Trabalho e Seguridade Social

I – INTRÓITO

Com muita frequência, o Executivo, com amplo apoio do Legislativo, retira direitos impostergáveis dos contribuintes, quer com criação de tributos inconstitucionais, quer por sucessivos atos legislativos que restringem o sagrado direito de defesa do sujeito passivo.

A restrição sempre tem como “foco de mira” cercear o direito de contestação do pagador de tributos, que possui uma carga extremamente pesada e desumana, chegando ao ponto de comprometer o resultado financeiro da empresa contribuinte.

Ora, o poder de taxar não pode ter como consequência a destruição do contribuinte.

Assim, como no curso dos anos, com projeção aos atuais dias, o Poder Judiciário vem declarando inconstitucionais certas exações, veio à baila uma fórmula hábil que resgata a dignidade do contribuinte e diminui os prejuízos advindos com os pagamentos de ilegais e ilegítimos tributos, que é a compensação dos valores pagos a maior ou indevidamente com as vencidas e vincendas dos créditos tributários.

Tem-se, portanto, que a compensação do indébito tributário é a reposição efetiva de dívidas tributárias, trazendo no seu bojo vantagens para o sujeito passivo – evita-se o processamento do pedido de restituição, com toda *via crucis* na tramitação do pleito – sendo que, para a Fazenda Pública, são economizados os custos burocráticos do pedido, bem como sua atualização permanente, que, com o passar dos anos, aumenta de sobremaneira, podendo ser quitado de maneira mais econômica para o erário.

Sobre o que foi dito, é de se “abrir parênteses” para registrar as ricas e sólidas afirmações do eminente Juiz Federal da 17ª Vara do Estado do Rio de Janeiro, Dr. Wanderley de Andrade Monteiro, que, ao se escorar no ilustre Luciano Amaro,¹ em “laço de extrema felicidade” averba:

“Certamente, ninguém ousará alegar que a agilização da restrição (via compensação) seja uma “desvantagem” para a Fazenda, na medida em que ela deixa de ter, por um período maior de tempo, a posse (sem causa legal) de recurso que pertencem ao solvens”.

¹ *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 1998, p. 402/403.

Ultrapassada a barreira da falta de isenção ao erário público, o fato de assegurar a lei, ao contribuinte, a compensação, com tributos da mesma espécie e natureza, da quantia que foi paga indevidamente à Fazenda Pública, criando verdadeiro acerto de contas, urge perquirir-se se na aludida compensação pode o comando normativo limitar os valores a serem compensados mensalmente.

Embrionariamente, é de se aduzir que o Estado de Direito é aquele que se submete ao próprio direito,² e, como tal, deve pautar seus atos para a consecução do bem comum, sendo somente alcançado pela soberania do povo, que se manifesta pelas leis constitucionais, que representam a emanção da vontade geral³. Assim, nessa moldura, no Estado de Direito são criados instrumentos hábeis capazes de impedir a expansão totalitária do Poder, onde o Princípio da Legalidade regula em todos os sentidos o exercício do poder político, em benefício direto dos administrados, que através deste instrumento estarão mais seguros e estáveis quando relacionam-se com o Estado/Fisco.

Portanto, qualquer comando normativo que ingesse ou reduza valores a serem restituídos via compensação, através de limitador percentual, fere a legalidade, caracterizando-se em verdadeiro *excéss de pouvoir* legislativo, com rompimento da razoabilidade, contida no artigo inaugural da Magna Carta, além de configurar-se enriquecimento sem causa e ferimento do Princípio da Boa-fé, que deve imperar na relação Estado e contribuinte, como se demonstrará a seguir.

II – A COMPENSAÇÃO DEVE SER PLENA E SEM LIMITAÇÕES

O Código Tributário Nacional dispõe no seu artigo 170 que “a lei poderá autorizar a compensação de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

Como visto, o CTN não estabelece a compensação como meio de extinção do crédito tributário. Apenas faculta a lei estimular a forma e a garantia que será efetivada a compensação, atribuindo à autoridade administrativa a competência para autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Ao prever tal faculdade, o sujeito passivo passou a ser detentor de direito de ter a restituição total ou parcial do tributo (art. 165 do CTN), sem nenhuma limitação, visto que se houver o redutor, a parcela retida transformar-se-á em verdadeiro empréstimo compulsório não abrigado nos casos elencados no artigo 148 da Constituição Federal, tornando-se, portanto, inconstitucional.

À guisa de ilustração, vale lembrar que o Fisco traz “entranhado em suas garras” o ranço da limitação da compensação, como ocorreu no caso do art. 3º, inc. I, da Lei 8.200/91, que, embora reconhecendo o direito das pessoas jurídicas deduzirem dos lucros a diferença do IPC/BTNF de 1990, determinou que o mesmo fosse limitado ao tempo, à razão de 25% (vinte cinco por cento) ao ano.

² Cf. Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Administrativo*, 1994, Ed. Saraiva, pág. 24.

³ “No existen intereses públicos “impersonales” distintos de los que interesan particularmente a los ciudadanos. Los intereses públicos y los intereses privados están implicados entre si hasta tal punto que cualquier interés público es, también, interés privado”. (Jesus Gonzales Perez, *El Principio General de La Buena Fe en el Derecho Administrativo*, 2ª Edição, 1989, Civitas, Madrid, pág. 37.

Essa terrível e irreversível limitação mereceu por parte do Poder Judiciário pronunciamento firme e eficaz contra o dissimulado empréstimo compulsório, visto ser defeso a Fazenda Pública utilizar-se desse meio coativo para equilibrar as suas contas.

Nesse diapasão, os Tribunais Regionais Federais mutilaram a limitação imposta pela lei ordinária, como se depreende dos seguintes arestos:

“... IV – A devolução da diferença, verificada no ano 1990, entre a variação do IPC e a variação do BTN Fiscal, primeiramente em quatro parcelas, e depois em seis, a partir do ano de 1993 (Lei 8.200/91, art. 3º, I, com a redação dada pela Lei 8.682/93) configura, típico empréstimo compulsório, que só pode ser instituído mediante lei complementar e para fins determinados (Constituição Federal, art. 148).”⁴

“A devolução do indébito de forma parcelada, nos termos da Lei 8.200, de 28/6/91 (quatro parcelas anuais), consubstancia empréstimo compulsório, exigido sem o devido processo legislativo.”⁵

“A lei autorizou a compensação. Poderia limitá-la ? Entendo que não. Se a lei autoriza a compensação, se a Previdência deve, porque retardar o pagamento, a devolução ? Tal procedimento, como veremos adiante, fere o princípio da moralidade. É a administração querer aumentar a receita, contestar as finanças, prejudicando deliberadamente o contribuinte. Estamos, sim, diante de um empréstimo compulsório.”⁶

E corroborando as decisões declinadas, o Col. STF, através da voz do eminente e culto Ministro Marco Aurélio, deixou bem nítido que a União deve devolver, de uma só vez, o imposto pago em excesso pelo sujeito passivo, *verbis*:

“... estaria, na verdade, estabelecendo um empréstimo compulsório dado que a União havendo cobrado mais imposto que o devido, por força da correção parcial das demonstrações financeiras das empresas, estaria obrigada a devolvê-lo de uma só vez...”⁷

Assim, quando o crédito é líquido e certo, a limitação da compensação torna-se verdadeiro empréstimo compulsório, não legitimado pelo artigo 146 da *Lex Legum*.

Dessa forma, mesmo que exista lei ordinária, onde os órgãos legislativos em princípio gozam de discricionariedade peculiar à função política que desempenham⁸, mister se faz, para que não ocorra abuso de poder legiferante, que haja observância dos fins aos meios, isto é conformidade da norma com os princípios constitucionais erigidos com o objetivo de disciplinar a finalidade, que não pode ser exercida contra a conveniência geral da coletividade, consoante taxativa imposição da Lei Maior.

⁴ TRF – 1ª Região, AC. 96.01.00165-4/DF, Rel. Juiz Tourinho Neto, 3ª Turma, DJ de 01.04.96, p. 20.407.

⁵ Remessa *ex-officio* 94.01.19563-3 (MG, 3ª Turma, Rel. Juiz Olindo Menezes, DJ de 04.05.95, p. 26367).

⁶ Voto condutor do Rel. Tourinho Neto, na Ap. Cível n. 1998.01.00.008962-4/MT, 3ª Turma, TRF-1ª Região, DJ de 07.04.98.

⁷ RE 201.465.MG, in *Informativo STF* 88/97.

⁸ Cf. Caio Tácito, *Temas de Direito Público*, 1997, Ed. Renovar, Vol. 1, pág. 187.

Nesse esteira, ao ser baixada a Lei 9.129, de 20 de novembro de 1995, que autorizou o parcelamento de recolhimento de contribuições previdenciárias devidas pelos empregadores em geral, com limitação de 30% (trinta por cento) em qualquer caso, a compensação do indébito, a ser recolhido em cada competência rompe, novamente, a barreira da razoabilidade, visto que “mascara” novo empréstimo compulsório.

III – COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA LIMITADA FERE A RAZOABILIDADE

Como já dito alhures, a Lei 9.129/95, como qualquer outro comando legal, que restrinja a devolução de indébito pago a maior, via compensação fere a razoabilidade.

A doutrina e jurisprudência mais moderna enfatizam que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade, abrigados no artigo inaugural da Constituição Federal, que consagrou nosso país ao *status* de Estado Democrático de Direito.

Assim, por essa nova orientação, é permitido converter o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes), pressupondo não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para a convicção dos objetivos pretendidos e a necessidade de sua utilização.

Dessa forma, pelo princípio da razoabilidade das leis, é possível sanar o problema da lei arbitrária, que permite *excés de pouvoir* por parte da autoridade administrativa.

Sem dúvida nenhuma, o espírito de um controle das leis atende à reivindicação de muitas sociedades que, ao longo da experiência histórica, sofreram com o abuso de poder institucionalizado sob as vestes da lei formal.

Portanto, é irrazoável a limitação “de pagamento indevido, ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciários mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão condenatória”, podendo o contribuinte “efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.”⁹

Assim sendo, a plena restituição do indébito, via compensação, é direito fundamental de todos que se habilitam ao seu ingresso, cabendo registrar a autorizada ótica de Suzana de Toledo Barros, que adverte que a lei tem que ser razoável, para ser eficaz:

“De fato, a responsabilidade de exame da razoabilidade da lei por parte do judiciário constitui importante mecanismo de proteção aos direitos fundamentais, porquanto a total liberdade do legislador para regulamentá-los tornaria pouco eficaz a cláusula de eternidade a que estão submetidos estes direitos em diversas ordens jurídicas, como é o caso da nossa.”

⁹ Cf. art. 66 da Lei n. 8.383, de 30.12.91.

(Art. 60, §4, IV)¹⁰

Nessa mesma trilha, Linares realça que o princípio da razoabilidade valoriza a lei justa, banindo a norma arbitrária e descompassada com a realidade da Constituição:

*“En síntesis, lo que allí sostenemos es que la razonabilidad consiste en una valoración jurídica de justicia, por manera que cuando la constitución política del país impone a los cuerpos legislativos el deber de dictar leyes razonables los obliga a dictar leyes justas.”*¹¹

Apesar de não constar no *caput* do Art. 37 da Constituição Federal, o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade possui assento na nossa Magna Carta, merecendo rica doutrina sobre o assunto e robusta jurisprudência.

Os princípios constitucionais da Administração Pública não poderiam ficar encapsulados apenas no Art. 37 do Texto Fundamental, porque a atual Carta de 1988 trouxe à tona inúmeros dispositivos que protegem a sociedade em vários capítulos e artigos, cabendo ao intérprete indagar a abrangência de determinado conceito, conjugando-os entre si, para não ficar ilhado em uma mera leitura de um artigo isolado, sem desvendar a vontade constitucional ampla.

E o princípio da razoabilidade é encontrado na Constituição Federal, exatamente no seu artigo inaugural, que elenca a nação como Estado Democrático de Direito¹². Sendo sintetizado por Canotilho e Vital Moreira que o princípio do Estado Democrático de Direito se consolida com a presença de 3 (três) elementos materiais¹³: juridicidade, constitucionalidade e direitos fundamentais.

Quanto ao primeiro pressuposto, a juridicidade, assinalam os citados mestres lusitanos:¹⁴

“A juridicidade significa que a Constituição, ao “decidir-se” por um Estado de Direito, procura construir e conformar as estruturas do poder político segundo a medida do direito, isto é, através de um meio de ordenação racional, vinculativamente prescritivo de regras, formas e procedimentos, que excluem o arbítrio e a prepotência” (g.n).

Quanto ao último elemento, os consagrados doutrinadores arrematam:¹⁵

“(...) o Estado de Direito é, por último, um Estado de Direitos Fundamentais. A Constituição garante a efetivação dos direitos e liberdades fundamentais do homem, na sua complexa qualidade de pessoa, cidadão e trabalhador. Neste sentido, o Estado de direito é um “Estado de distância”, porque os direitos

¹⁰ “O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de constitucionalidade das leis restritivas de Direitos Fundamentais”, 1996, Brasília Jurídica, pág. 26”.

¹¹ Juan Francisco Linares, “Poder Discrecional Administrativo”, 1958, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 135.

¹² Canotilho e Vital Moreira, tratando do princípio do Estado Democrático de Direito, deixaram estampado em sua magnífica obra: “O Princípio do Estado Democrático de Direito (democrático) ocupa lugar de grande relevo entre os princípios fundamentais”. (J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira”, fundamentos da Constituição, Coimbra Editora, Coimbra, 1991, pág. 83.

¹³ Ob. Citada, pág. 82.

¹⁴ Idem, *ibidem*.

¹⁵ Ob. Citada.

fundamentais asseguram ao homem uma autonomia perante os poderes públicos. Por outro lado, o Estado de Direito é um estado “antropologicamente amigo”, (...) ao empenhar-se na defesa e garantia da liberdade...”

Com esteio nos pressupostos narrados, aqueles publicistas deixam registrados que do princípio do Estado Democrático de Direito se assentam “subprincípios concretizadores” que dizem constituir-lhe a “riqueza”, e, dentre estes, situam o princípio da proporcionalidade. Proporcionalidade ou razoabilidade, ou proibição do excesso, constitui, assim, subprincípio concretizador do princípio do Estado Democrático de Direito, a que alude o Art. 1º da C.F./88.

O tema não é restrito apenas aos já citados autores portugueses, merecendo bibliografia nacional de igual relevo, valendo consultar, entre outros, Suzana de Toledo Barros (“O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais”, 1996, Brasília Jurídica), Raquel Denize Stum (“O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro”, 1995, Livraria do Advogado Editora), San Tiago Dantas (“Revista Forense CXVI” - Março - 1948, Ed. Forense), Gilmar Ferreira Mendes (“RDA 191/48”), Carlos Roberto de Siqueira Castro (“O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil”, 1989, Ed. Forense), Caio Tácito (“RDA 204/1” e “Revista Forense” - Vol. 335, Julho-Setembro de 1996), Paulo Bonavides (“A Constituição Aberta”, 1993, Ed. Del Rey) e tantos outros.

Por igual, a doutrina estrangeira dá demonstrações de carinho com o respectivo princípio, podendo se destacar, dentre eruditas monografias, José Ignacio Lopes Gonzales (“El Principio General de proporcionalidade en Derecho Administrativo”, 1988, Ediciones del Instituto Garcia de Oviedo, Sevilha, Espanha), Juan Francisco Linares (“Razonabilidad de las Leys, el “Debido Processo” como Garantía Innominada en la Constitución Argentina”, 1989, Ed. Astrea, Buenos Aires, Argentina), Bartolomé A. Fiorini (“Derecho Administrativo”, Tomo I, 1995, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina) e Rafael Bielsa (“La Locución “Justo y Razonable” en el Derecho y La Jurisprudencia”, Revista la Universidad, Univ. Nacional Litoral, Santa Fé, Mayo 1942, Argentina), dentre outros.

Apesar de ser bem discorrido pela doutrina e pelo STF, o aludido princípio da proporcionalidade, ou razoabilidade, ou vedação do excesso, ainda não despontou, com toda a envergadura que merece perante o Poder Judiciário, sendo que, à exceção da Excelsa Corte, as Cortes Revisoras ainda não exploraram o tema como ele merece, talvez por culpa dos advogados, que também estão despertando recentemente para o tema.

Por certo, o princípio da razoabilidade permite que os atos administrativos ou legislativos sejam questionados quando discrepam com os objetivos pretendidos e a necessidade de sua utilização.

Explicando o princípio *sub-oculis*, o notável Caio Tácito¹⁶, após citar alguns arestos da Corte Suprema, arremata dizendo: “Em todas estas hipóteses o que se condena é a discrepância entre o meio utilizado e o fim desejado, que não guardam congruência ou adequação, tornando excessiva e desarrazoada a interdição”.

¹⁶ “A Razoabilidade das Leis”, RDA 204/6.

Suzana de Toledo Barros, em sua consagrada monografia já declinada, após mencionar as variantes terminológicas (razoabilidade, proporcionalidade, proibição ou vedação do excesso, meio mais idôneo, menor restrição possível), dedica-se a apreciar o núcleo integrante do princípio, no que estuda a adequação ou idoneidade e a necessidade ou exigibilidade, aduzindo quanto ao primeiro componente:¹⁷

“... a adequação dos meios aos fins traduz em uma exigência de que qualquer medida restritiva deve ser idônea à consecução da finalidade perseguida, pois se não for apta para tanto, há de ser considerada inconstitucional.”

Já no tocante ao segundo componente (pela autora chamado de subprincípio da proporcionalidade), averba que seu pressuposto¹⁸ “é que a medida restritiva seja indispensável para a conservação do próprio ou de direito fundamental, e que possa ser substituída por outra igualmente eficaz, mas menos gravosa.”

Assim, a doutrina atualizada enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas a admissibilidade constitucional das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade¹⁹, contidas no artigo primeiro da Constituição Federal, que consagrou o Brasil como Estado Democrático de Direito.

Portanto para manter efetivo o princípio em voga, é permitido converter o princípio da reserva legal no princípio da reserva legal proporcional, pressupondo não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos tanto pelo legislador, como também, e sobretudo, a adequação desses meios para a convicção dos objetivos pretendidos e a real necessidade de sua utilização.

Dessa forma, pelo princípio da razoabilidade das leis, é possível narrar o problema da lei arbitrária, que permite o *excés de pouvoir* por parte da autoridade administrativa.

Em síntese, o que se sustenta é que a razoabilidade permite que haja uma valorização jurídica de justiça, tendo em vista que, quando a Constituição do país impõe aos corpos legislativos o dever de editar leis razoáveis, os obriga a baixarem leis justas, em prol da finalidade pública.

E não há que se falar em lei justa se ela limita a reparação integral de valores cobrados em indébitos de forma exorbitante e descompassada com os ditames legais vigentes.

Em 1948, com toda a sua autorizada cátedra, o eminente jurista San Tiago Dantas,²⁰ já sustentava a atualidade do tema, dissertando:

¹⁷ “O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais”, Brasília Jurídica, 1996, pág. 74.

¹⁸ Ob. Citada, pág. 76.

¹⁹ Cf. Suzana de Toledo Barros, obra citada.

²⁰ F.C. de San Tiago Dantas, “Revista Forense”, CXVI, 1948, Ed. Forense, pág. 357.

“1. O problema da lei arbitrária, que reúne formalmente todos os elementos da lei, mas fere a consciência jurídica pelo tratamento absurdo ou caprichoso que impõe a certos casos, determinados em gênero ou espécie, tem constituído, em todos os sistemas de direito constitucional, um problema de grande dificuldade teórica e de relevante interesse prático.

Geralmente esse problema se apresenta a propósito das chamadas leis especiais. O Poder Legislativo resolve criar para um gênero de casos, ou mesmo para casos concretos determinados, uma norma especial, diferente da que rege os casos gerais. Essa diferenciação muitas vezes, se justifica e satisfaz a consciência jurídica. Outras vezes, porém, sentimos que é arbitrária, e que os princípios do direito se insurgem contra o seu reconhecimento e aplicação.”

Como o princípio da proporcionalidade visa adequar os meios aos fins entre as medidas utilizadas e as necessidades que devem ser atingidas pelo direito público, está presente também o princípio como elo de validade dos atos praticados por toda atividade do Estado²¹. Tendo em vista que a lei, como expressão da vontade geral da nação, nasce da manifestação dos agentes delegados da sociedade pelo mandato eletivo, mediante o qual se estrutura o Poder Legislativo²², radiando os efeitos da *lex* para o seio da Administração Pública, que aplicará à norma visando atingir o fim elencado pela mesma.

A partir do momento que a lei contraria a Constituição ou viola direitos fundamentais, gerando excessos, que se dissociam da finalidade, deverá ser anulada e destituída de eficácia²³, face a irrazoabilidade da mesma.

Com as suas luminosas considerações, Caio Tácito,²⁴ em curtas porém determinadas palavras, sentencia:

“Não é legítima a lei nem válido o ato administrativo quando a autoridade, na prática do ato, deixa de atender ao fim contido, expressa ou implicitamente, na regra de convivência”.

Dessa forma, a anulação²⁵ do ato administrativo é a sanção utilizada para corrigir um ato irregular, baixado em desconformidade com a proporcionalidade ou razoabilidade, que devem estar obrigatoriamente presentes na atuação pública, com o intuito de sempre afastar os excessos injustificáveis.

²¹ Cf. Jesús Gonzales Peres, “El Principio General de la Buena Fé en Derecho Administrativo”, 2ª Edição, 1983, Ed. Civitas, Madrid, p. 49.

²² Cf. Caio Tácito, “O Princípio da Razoabilidade das Leis”, Revista Forense, Vol. 335, julho-setembro de 1996 e “Temas de Direito Público”, Ed. Renovar, 1997, p. 487.

²³ Ob. Citada, *idem*.

²⁴ Ob. Citada, pág. 488.

²⁵ Linares adverte: “*Nos bastaría, en efecto, para poder demostrar la existencia del deber jurídico de actuar razonablemente que con a cargo de funcionario administrativo, con que: 1º) El acto irrazonable pueda ser anulado en vía administrativa; 2º) que el acto irrazonable pueda ser el supuesto o antecedente jurídico de otras sanciones, con o sin declaración de nulidad*”. (“Poder Discrecional Administrativo”, 1958, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 153.

Nessa moldura, com a garantia da razoabilidade o “devido processo substantivo” exige como qualidade de obrigação positiva e vigente perante o órgão legislativo, a de legislar com razoabilidade, ou, em outras palavras, de ditar leis razoáveis e justas, que tenham como meta o fim público explícito, sem mascaramento ou camuflagem que quase sempre deságuam no *excéss de pouvoir*.

Resulta do que foi dito, o dever de razoabilidade a cargo do agente público, encarregado de movimentar a máquina administrativa/fiscal, sempre com fundamento não só nos princípios constitucionais elencados no *caput* do Art. 37, como também de modo a contemplar a finalidade, através de atos razoáveis.

Por fim, ficou patenteado que a limitação de 30% (trinta por cento) eleito pela Lei 9.129/95, como qualquer outro comando normativo que fixe barreiras a compensação de indébito tributário é esfacelada pelo princípio da redação do excesso, mais como conhecido como Proporcionalidade ou Razoabilidade, visto não ser lícito o comando normativo legalizar empréstimo compulsório não permitido pela CF, configurando em verdadeiro enriquecimento sem causa por parte do Estado.

IV – LEI 9.129/95 REPRESENTA DESVIO DE PODER LEGISLATIVO

Após a verificação da falta de razoabilidade do comando legal *sub-oculis*, verifica-se o desvio de poder legislativo, tão combatido por Caio Tácito perante o STF. E a acolhida do desvio de finalidade legislativa, como vício de inconstitucionalidade, foi reconhecido pela maior corte constitucional no acórdão proferido no MS n. 7.243, julgado em 20.01.69²⁶.

Após esse aresto gênese, a Suprema Corte, em outro memorável julgado, sob a relatoria do saudoso Min. Orozimbo Nonato, no RE 18.331,²⁷ deixou registrado nos anais daquele Tribunal:

“O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade.”

O princípio em voga voltou a merecer a atenção do STF em inúmeros casos, inclusive na representação nº. 930, quando se discutiu a extensão da liberdade profissional e o sentido da expressão condições de capacidade, tal como encartado no então vigente Art. 153, § 23 da CF de 1969, sendo que o relator, Min. Rodrigues Alckmin enfatizou a necessidade de preservar-se o núcleo essencial do direito fundamental, ressaltando, contudo, que o legislador ao impor as condições de capacidade, haveria de atender ao “critério da razoabilidade”.

E o Min. Moreira Alves²⁸, alargando a configuração constitucional que alberga o princípio da proporcionalidade, como um dos elementos robustos que mantém intactos os direitos

²⁶ RDA 59/347.

²⁷ Revista Forense 145, Ed. Forense, 1953, págs. 164 e seguintes.

fundamentais, extraído do princípio da reserva legal ou do princípio do Estado de Direito (Art. 1º da C.F.), fundamentou sua ótica no sentido do que o princípio *sub-examem* tem assento constitucional na cláusula do devido processo legal, como sua garantia material.

Por outro prisma, abordando o excesso cometido pelo Legislativo, foi invocado pelo Min. Aliomar Baleeiro, no RE 62.731²⁹, julgado em 07 de abril de 1967, a inconstitucionalidade de Decreto-Lei que impedia que o locatário purgasse a mora do imóvel locado, ficando assim ementado o acórdão:

“No conceito de segurança nacional não se inclui assunto miúdo de direito privado, tal como a purgação da mora nas locações (...)”

Na mesma trilha, o Ministro Themístocles Cavalcanti³⁰, aderindo ao voto da maioria da Corte Suprema, vencido o Ministro Relator Thompson Flores, declarou inconstitucional as sanções administrativas contidas nos Decretos-Leis n. 5 e 42, de 1937, que impunham discriminação econômica entre os contribuintes, por permitir a admissão de recursos contra autuações fiscais somente daqueles que depositavam administrativamente a quantia devida, ao passo que impedia os recursos dos recorrentes que não caucionassem na esfera administrativa os respectivos valores cobrados.

Pela Representação nº. 1077 (RTJ, Vol. 111, pág. 55), o STF repeliu o excesso do poder de taxar contido em lei do Estado do Rio de Janeiro, que exigia taxa judiciária extremamente excessiva, sem correspondência com o serviço prestado³¹.

Sobre o sentido inovador da jurisprudência da Excelsa Corte naquela época, registrou Seabra Fagundes³², no “alto da sua cátedra”, que:

“a extensão da teoria do desvio de poder originária e essencialmente dirigida aos procedimentos dos órgãos executivos, aos atos do poder legiferante, de maior importância num sistema de constituição rígida, em que se comete ao Congresso a complementação do pensamento constitucional nos mais variados setores da vida social, econômica e financeira”.

Como visto, tanto a jurisprudência passada do STF, como a atual, fiscalizam a atuação do Legislativo e do Executivo, para que esses poderes não cometam atos revestidos de excessos, com flagrante desvio de poder.³³

²⁸ Cf. ADIN 958, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 16.05.94, pág. 11.675.

²⁹ “RDA 94:169”.

³⁰ “RDA 101:217”.

³¹ Cf. Caio Tácito, *Temas de Direito Público*, 1997, Ed. Renovar, Vol. 1, pág. 189.

³² *Revista Forense*, vol. 151/549.

³³ Sobre a teoria e prática do desvio de poder, o ilustre Professor Caio Tácito discorre com brilhantismo na publicação contida na *RDA* 117:12.

Por fim, enfrentando o tema de frente, o Min. Prado Kelly,³⁴ ao discorrer sobre lei de organização judiciária na qual era beneficiado determinado servidor, pinçado do contexto geral, não teve dúvida em advertir:

“tratava-se de reforma judiciária e a emenda representou um desvio de poder da própria legislatura.”

Nesse memorável julgamento, participou o Ministro Victor Nunes Leal³⁵, que aderiu ao voto âncora já citado, deixou sua posição nítida “de que podemos exercer controle sobre os desvios de poder da própria legislatura.”

A matéria ficou tão sedimentada no Pretório Excelso que mereceu a confecção das Súmulas ns. 20 e 323, que baseiam a interdição de estabelecimento ou apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Assim, pelo princípio *sub-examem* é ilegal ato emanado pelo Legislativo que viole preceito constitucional vigente, baixando comando normativo divorciado da finalidade erigida pelo constituinte na Norma Suprema.

Por esse princípio, a Lei 9.129/95 se afigura como fruto de um excesso de poder legislativo, contrariando a Constituição Federal³⁶ que não permite que a lei ordinária institua empréstimos compulsórios ou crie distinção de contribuintes, visto que nos casos de tributos federais não existe limitação de compensação, podendo o sujeito passivo fazê-la livremente.

Não existe razoabilidade no texto legislativo que limita determinados contribuintes, deixando os demais livres de restrições, discriminando-os quanto à espécie e natureza.

V – OUTROS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS

O exercício do direito à compensação independe tanto de autorização da Fazenda Pública, como também de decisão judicial, assumindo o contribuinte, por sua conta e risco, a responsabilidade por seu ato.

Como visto anteriormente, fere a razoabilidade lei que limita percentualmente valores a serem compensados, em total e intolerável excesso de poder legislativo, que distingue contribuintes de

³⁴ STF, Pleno, MS n. 16.912.

³⁵ Cf. Caio Tácito, ob. citada, p. 190.

³⁶ “Entendemos, em suma, que a validade da norma de lei, ato emanado do Legislativo, igualmente se vincula à observância da finalidade contida na norma constitucional que fundamenta o poder de legislar o abuso do poder legislativo, quando excepcionalmente caracterizado, pelo exame dos motivos, é vício especial de inconstitucionalidade da lei pelo divórcio entre o endereço real da norma atributiva da competência e o uso ilícito que a coloca a serviço de interesse incompatível com a sua legítima destinação”. Caio Tácito, Ob. citada, p. 193.

tributos federais – onde não existe limitação na compensação – com os contribuintes da Seguridade Social.

Por igual, como muito bem acentua o notável jurista Aroldo Gomes de Mattos, com grande relevo técnico, que “é importante acentuar que estão os indébitos anteriores à data da publicação da referida Lei 9.032 (28-4-95) incontroversamente a salvo dessa limitação, face ao princípio constitucional que assegura o direito adquirido (art. 5º, inc. XXXVI)”.

Em abono ao que foi afirmado pelo ilustre Aroldo Gomes de Mattos, a jurisprudência dominante é uníssona em referendar a autorizada ótica do supracitado doutrinador:

“A limitação da compensação a 25% do valor a ser recolhido (art. 89 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.032/95), não se aplica à hipótese, em razão do princípio da irretroatividade das leis.”³⁷

“O direito à compensação por inconstitucionalidade da exação, não pode ser condicionada ao parcelamento que o legislador ordinário pretende impor.”³⁸

“As limitações de 25% e 30% do valor a compensar trazidas, respectivamente, pelas Leis ns. 9.032, de 28/04/95 e 9.124, de 20/11/95, que alteraram a redação do art. 89, da Lei n. 8.212, de 24/07/91, não podem ser aplicadas a valores pagos indevidamente em data anterior à entrada dessas leis em vigor, cuja restituição é exigida pelo art. 66, da Lei n. 8.383, de 30/12/91, que não contém tal exigência.”³⁹

“Em atenção ao direito adquirido do contribuinte, os créditos já existentes à época da Lei 8.383/91 não estão sujeitos à limitação imposta na legislação que sucedeu a tal diploma legal. A limitação, desta forma, só irá alcançar os créditos constituídos sob a égide da Lei 9.032/95.”⁴⁰

“As limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95, não podem ser aplicadas aos créditos constituídos anteriormente a entrada em vigor dessas leis.”⁴¹

“A limitação determinada pela Lei 9.032/95, segundo a qual o valor a ser compensado não pode ser superior a 25% do valor a ser recolhido em cada competência, só há de ser observada com relação à compensação de parcelas indevidamente recolhidas a partir da data de sua entrada em vigor, posto que em relação às parcelas indevidamente recolhidas em data anterior à sua vigência, existe direito adquirido do contribuinte em proceder à compensação daquelas sem qualquer limitação.”⁴²

³⁷ Ap. Cível 96.01.49334-4/GO, 3ª Turma, Rel. Min. Osmar Tognolo, TRF-1ª região, DJ Seção 2, 20.06.97, p. 46.197.

³⁸ TRF – 2ª região, Ap. Cível 96.02.19887-7, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Célia Georgakópoulos, unânime, DJ 2, 01.07.97, p. 50.353.

³⁹ TRF – 2ª Região, Ap. Cível 96.02.19307-7, 3ª Turma, Rel. Juíza Maria Helena, unânime, DJ 2, 23.10.97, p. 88.737.

⁴⁰ TRF – 4ª Região, Ap. Cível 96.04.59669-1/PR, Rel. José Volker de Castilho, unânime, DJ 2, 28.07.97, p. 56.255.

⁴¹ TRF – 4ª Região, Ap. Cível 97.04.45373-6/RS, 1ª Turma, Rel. Juiz Fabio Bittencourt da Rosa, unânime, DJ 2, 11.02.98, p. 886.

⁴² TRF – 4ª Região, MS 55.468/PE, 1ª Turma, Rel. Juiz Napoleão Maia Filho, unânime, DJ 2, 11.04.97, p. 22.970.

VI – CONCLUSÃO

Impor cobrança coativa de quantias indevidas para o sujeito passivo da relação tributária, sob a máscara de tributo para restituí-las de forma e do tempo que bem quiser, revela um confisco vergonhoso, onde o Fisco rompe a barreira da razoabilidade e fere também o Princípio da Moralidade, impondo ao contribuinte ônus que não é seu.

Em qualquer país que atue sob a bandeira do Estado de Direito, não é admissível que haja o efeito do confisco nos tributos (inc. IV do art. 150 da CF), com a quebra do Princípio da Legalidade.

*“A soberania monetária não pode ser uma ditadura. O soberano não tem poder de fazer tudo e qualquer coisa; cabe-lhe observar uma deontologia. A soberania monetária deve ser limitada por uma moral, uma ética monetária.”*⁴³

E o Ministro Bilac Pinto, em arguto artigo doutrinário, teve o ensejo de sublinhar que o posicionamento do Presidente da Corte Suprema Norte-Americana, Chief Justice, Marshall, de acordo com a qual o poder tributário envolve o de destruir o contribuinte (the power to tax involves the power to destroy) foi substituída, no tempo, fruto da evolução do mesmo tribunal, pelas afirmações de acordo com as quais *“o poder de taxar não é o poder de destruir, enquanto existir esta Corte Suprema”* (Oliver Wendell Holmes).⁴⁴

Partindo dessa premissa, as leis fiscais seriam materialmente inconstitucionais, quando, embora formalmente corretas, implicassem, na realidade, pelos seus efeitos, em distorções de caráter confiscatório ou desapropriatório.⁴⁵

Arrematando, Bilac Pinto esclareceu:

*“A verificação da inconstitucionalidade material é feita em face da aplicação da lei tributária a determinado caso particular, e ocorre quando se constata que a carga fiscal, lançada de acordo com as determinações legais, alcança pressão exagerada sobre a atividade tributária, de modo a perturbá-la no seu ritmo.”*⁴⁶

Assim, no Direito Tributário as medidas tomadas pelo legislador exigem que se atenda ao princípio geral da igualdade dos encargos, não podendo uma norma tributária reduzir valores que devem ser restituídos ou compensados, por serem cobrados em excesso ou em desconformidade com a lei. Ora, a partir do momento em que a Lei nº 9.129/95 proíbe compensação de tributos plena, demonstrou uma total irrazoabilidade, criada sob o manto do excesso do poder legiferante, que na realidade cria ônus fiscal confiscatório.

⁴³ Cf. Jean Carbonier, *Droit et Monnaie, Etat et Espace Monétaire Transnational*, Paris, Ed. Litee, 1988.

⁴⁴ Cf. Arnold Wald, *RDA* 186:5. Consignado também juriconsulto o posicionamento do Ministro Felix Frank Kluter: *“the power to tax is the power to keep alive”*.

⁴⁵ Autor e obra citados.

⁴⁶ *Finanças e Direito*, Revista Forense, Vol. 82, Fasc. 442, p. 553.