

**A RESTITUIÇÃO E A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO AS  
DUAS FACES DO DEUS GREGO JANO: UM ESTUDO À LUZ DOS  
DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES**

**A RESTITUTION AND COMPENSATION IN TAX LAW AS THE TWO FACES OF  
THE GREEK GOD JANO: A STUDY OF THE LIGHT  
RIGHTS AND GUARANTEES OF CONTRIBUTORS**

**Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça <sup>1</sup>**

**Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba <sup>2</sup>**

**RESUMO**

Trata o presente artigo de desenvolver um estudo acerca da restituição e da compensação dos tributos, tendo em vista se tratar de direitos dos contribuintes, mas que devem carecer do fundamental controle das Administrações Fazendárias. Para tanto, a partir de uma noção geral dos institutos da restituição e da compensação no Direito Tributário, são delineadas as características fundamentais de cada qual, indicando a sua origem, os dispositivos legais que os embasam e a forma de proceder administrativamente com vistas a pleiteá-los. Tais institutos são identificados com as duas faces do deus grego Jano, posto que muitas controvérsias têm sido suscitadas em virtude da forma como as administrações tributárias reconhecem esses direitos dos contribuintes. Segue-se uma breve enunciação do que sejam os direitos e garantias individuais dos contribuintes e, por fim, a ideia conciliatória de exercício pelos contribuintes de direito expresso em lei, a fim de evitar o enriquecimento ilícito pelo Estado, mas que deve observar parâmetros mínimos legais, sob pena de ferir a segurança e, por conseqüência, a própria legalidade que deve permear toda a atividade das Fazendas Públicas. O objetivo geral deste trabalho é analisar, então, como a restituição e a compensação, enquanto direitos dos contribuintes, podem ser exercidas em uma concreta e correta atuação estatal. A temática se faz pertinente e atualíssima em virtude das recorrentes demandas administrativas que pleiteiam tais direitos. A metodologia é bibliográfica, descritiva, jurisprudencial e exploratória. A importância do trabalho se dá pela sempre atual problemática levantada na atuação dos fiscos em relação aos administrados, sendo importante esclarecer o papel de cada qual na relação fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE**

---

<sup>1</sup> Pós-Doutora em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

<sup>2</sup> Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Professora substituta da Universidade Federal do Ceará/FEAAC. Analista jurídica da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Restituição; Compensação; Direitos fundamentais; Controle Administração fazendária.

## **ABSTRACT**

This article develop a study of the restitution and compensation of taxes in order to deal with taxpayers' rights, but should lack the fundamental control of Taxes Administrations. To do so, from a general notion of the institutes of restitution and compensation of the Tax Law, outlining the key features of each, indicating their origin, the legal mechanisms that underlie and shape to proceed administratively with a view to give them. Such institutes are identified with the two faces of the Greek god Janus, since many controversies have been raised because of the way tax administrations recognize such rights of taxpayers. The following is a brief statement of what are the rights and guarantees of individual taxpayers and, finally, the idea of exercise conciliatory taxpayers of law expressed in law, in order to prevent unjust enrichment by the State, but must comply with minimum standards legal, other wise harm the security and, consequently, the very legality that should permeate every activity of Treasuries. The aim of this paper is to analyze, then, as restitution and compensation, while taxpayers' rights may be exercised in a concrete and correct state action. The issue becomes relevant and actually because of recurring administrative demands that plead for such rights. The methodology is bibliographic, descriptive, and exploratory case-law. The importance of the work is done by the ever present issue raised in the actions of tax authorities in relation to citizens, it is important to clarify the role of each in respect of taxation.

## **KEYWORDS**

Restitution; Compensation; Fundamental rights; Control; Financial administration.

## **INTRODUÇÃO**

A atual Administração Tributária dispõe de recursos bastante promissores a fim de executar a sua atividade institucional. Com a evolução dos meios tecnológicos, os fiscos passaram por um profundo processo de modernização que veio auxiliar no desempenho de suas atividades rotineiras.

Para cumprir o seu mister, as administrações tributárias passaram a oferecer um nível de capacitação de seus servidores compatível com a ampliação do controle dos contribuintes. Estes, ainda mais envolvidos pelos já aclamados recursos tecnológicos, refinaram ainda mais a forma como atuam no mercado, realizando suas operações de forma ampla no mundo virtual.

A sociedade, no mesmo sentido, passou a questionar os governos acerca da necessidade de se aclarar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, já expressos na Constituição Federal, e que vem a impor limites à atuação da fiscalização. Tais direitos, na

atualidade, são confrontados com a moral tributária que deve reger o comportamento tanto do Estado quanto dos contribuintes.

Em contrapartida, a forma de exercício de alguns direitos dos contribuintes, como a restituição e a compensação, deve ser pautada pela segurança, a fim de que a Administração Tributária tenha a certeza dos valores devidos a cada contribuinte, de forma individualizada e minudente. Em um país em que crescem os anseios por medidas sociais mais justas e efetivas, não podem as Secretarias de Fazenda descuidar dos necessários controles dos ingressos financeiros, com vistas a poder prestar contas de forma transparente e coerente à sociedade. Urge necessário, então, lidar com esses temas que, apesar de não tão recentes, demandam uma nova postura tanto por parte da Administração quanto por parte dos contribuintes.

O objetivo desse trabalho é, portanto, apontar reflexões acerca dos institutos da restituição e da compensação à luz dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, indicando como equilibrar essa tênue relação. Tais institutos são identificados com as duas faces do deus grego Janus, posto que, apesar de expressos no Código Tributário Nacional e não possuírem maiores complexidades, muitas vezes são olvidados pelos fiscos, em uma atitude de afronta a direitos líquidos e certos de contribuintes.

Em um primeiro momento, serão analisados, de forma separada, a restituição e a compensação, localizando-os no ordenamento jurídico brasileiro. Para cada um dos institutos, na medida do possível, serão indicados seus fundamentos históricos e a sua base ontológica. A seguir, a previsão legal de cada qual, marcadamente no Código Tributário Nacional (CTN) e, por fim, as principais celeumas jurisprudenciais, nos tribunais superiores.

Em seguida, passar-se-á ao elenco de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, à luz da Constituição Federal de 1988. Para tanto, será primeiramente estudado o que são esses direitos e garantias fundamentais, onde se positivam e a finalidade deles para os sujeitos passivos dos tributos.

Por fim, deter-se-á sobre a forma como a Administração Tributária deve atuar para manter o controle sobre as restituições e compensações efetuadas, dando máxima efetividade aos direitos dos contribuintes. Para tanto, pontuar como devem as Fazendas proceder com vistas a garantir que os contribuintes não saiam lesados em seus direitos, mas que toda forma de manifestação oficial seja pautada na segurança das relações, pelo inextricável valor que se revestem as quantias arrecadadas de seus cidadãos.

# 1 OS INSTITUTOS DA RESTITUIÇÃO E NA COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Já não restam dúvidas aos estudiosos do Direito Tributário acerca da complexidade da atividade fiscal exercida pelos entes políticos da federação. É aclamado por todos, tanto contribuintes quanto aqueles que trabalham na Administração Tributária, que se deve buscar formas mais simples de assegurar o crédito tributário.

Entretanto, anteriormente ao ingresso dos valores aos cofres públicos, exsurge o próprio conceito de tributo<sup>3</sup>, figura nuclear do sistema tributário, contido no art. 3º do CTN. Tal conceito, bastante detalhado, vem aclarar as características gerais da figura, a fim de fornecer subsídios seguros e consistentes na atividade arrecadatória estatal.

Em decorrência desse conceito, a doutrina e a jurisprudência criam classificações para as espécies tributárias, alternando-se em duas correntes: a tripartida, que identifica como tributos os impostos, as taxas e a contribuições de melhoria<sup>4</sup> e a pentapartida<sup>5</sup>, que inclui além dessas três espécies, também os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Assim, ingressando os valores afetos a qualquer espécie acima elencada, encerra-se a relação instaurada com o surgimento da obrigação tributária, como meio para se atingir as finalidades estatais. Tal atividade, como defende CONTIPELLI (2010, p. 195), é estruturante do próprio Estado Democrático de Direito:

Este dever de colaboração correspondente ao dever fundamental de pagar tributos possibilita a existência do modelo de Estado Democrático de Direito, ao propiciar

---

<sup>3</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

<sup>4</sup> Essa classificação é a defendida, dentre outros, pelo Prof. Roque Antonio Carrazza, que assim se manifesta: “Realmente, nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica dos tributos. É ela que, em seu art. 145, confere às pessoas políticas, competências para criarem *impostos, taxas e contribuições de melhoria*. Apesar de o assunto ainda suscitar acaloradas discussões doutrinárias, continuamos entendendo que a destinação da receita proveniente da tributação não altera – pelo menos não necessariamente – a classificação supra.” (destaque no original) In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 515.

<sup>5</sup> Aqui ressalta a forte corrente capitaneada pelo Supremo Tribunal Federal, à luz da decisão proferida pelo Ministro Moreira Alves: “De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.” (STF, Tribunal Pleno, RE 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992, p. 20.110). Disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

sua manutenção financeira e funcionamento, sendo considerada principal fonte de receitas para movimentação de sua estrutura administrativa e realização concreta de seus objetivos, o que leva a conclusão de que sem a atividade de tributação não há condições materiais para a realização do programa constitucionalmente proposto pela solidariedade social.

A despeito de tudo isso, deve-se destacar também o caráter não necessariamente fiscal, mas extrafiscal, que alguns tributos podem assumir, o que não deixa de configurar, em última análise e ainda que não em sua finalidade principal, em uma fonte de recursos ao Estado:

Não será de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio de despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o efeito extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (BECKER, 2002, p. 127).

Dessa forma, compreende-se a inarredável necessidade de captação desses valores pelo erário, pautada no princípio da legalidade, quer tenha o tributo uma finalidade imediata fiscal ou mesmo extrafiscal. Entretanto, nem sempre o ingresso desses valores é devido. Situações excepcionais podem ocorrer quando o contribuinte paga tributo maior do que o devido ou mesmo indevido.

Em ambos os casos, surge o direito à restituição ou à compensação desses valores, como forma de evitar o enriquecimento ilícito por parte do Estado. Com isso, o estudo de cada uma dessas formas de devolução de valores pertencentes a contribuintes será feito a seguir.

## 2 A RESTITUIÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Entender o que representa a restituição passa pelo conhecimento do próprio vocábulo. Conforme Aurélio Buarque (1986, p. 1498):

**restituir.** [...] **1.** Entregar (o que se possuía por empréstimo, ou indevidamente); devolver: [...]. **6.** Satisfazer, pagar, indenizar: [...]. **7.** Entregar (o que se possuía por empréstimo ou indevidamente); devolver: [...] **10.** Compensar, indenizar, ressarcir: [...]

Em interessante artigo acerca do tema, Rodrigo Petry (2008, p. 161), classifica a restituição do indébito tributário conforme dois critérios:

- i) a forma de restituição, critério pelo qual identificamos: a restituição obtida em moeda e a restituição obtida mediante compensação do crédito do contribuinte;
- ii) a via operacional, critério pelo qual identificamos: a restituição requerida perante a Administração e a restituição requerida perante o Poder Judiciário (em virtude de impedimentos ou restrições ilegítimas à restituição, por parte da Administração Pública ou mesmo da própria legislação).

Assim, percebe-se que a própria compensação é forma de restituição, e será estudada logo mais, interessando agora a restituição *strictu sensu*, figura simples e que representa um meio juridicamente possível e útil ao contribuinte, verdadeira medida de justiça fiscal.

Com isso, depreende-se que o direito à restituição nasce ao se constatar o pagamento indevido de um tributo. Esse indébito pode ocorrer em virtude de não ser, em hipótese alguma, cabível o pagamento efetuado ou mesmo, no caso de ter havido um pagamento cabível, mas que excedia o valor correto.

Para tanto, o CTN dispensou uma seção particular, enunciando, a partir do art. 165, o que se deve entender por pagamento indevido e como se dará a restituição. Eis o artigo inaugural:

**Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:**  
I - **cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido** em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;  
II - **erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;**  
III - **reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.**  
(destacado)

No primeiro caso, a restituição do indébito tributário decorre de erro de direito. A lei aplicável à hipótese não comporta o pagamento efetuado, daí a expressão, “*em face da legislação tributária aplicável*”. Aqui o tributo não guarda compatibilidade com a legislação pertinente, sendo inconstitucional sua cobrança, razão pela qual deve o contribuinte receber o que foi indevidamente recolhido.

Nos dizeres de Sacha Calmon (2008, p. 814):

Decorre a restituição do pagamento efetuado em desacordo com a legislação pertinente, e por consequência reduzindo o patrimônio, sem motivo justo, do contribuinte ‘que suportou o ônus da cobrança’. Com efeito, seu fundamento é a ideia de equidade, pois, como adverte Ricardo Lôbo Torres, ‘a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não mero controle da legalidade formal dos atos da Administração’

Na segunda hipótese, a situação de fato configurada na lei e pensada pelo contribuinte não deu azo ao surgimento da obrigação tributária. Portanto, indevido o pagamento pois a “*natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido*” não têm previsão legal.

No tocante às previsões dos incisos II e III, manifesta-se Sacha Calmon (2008, p. 815):

Erros materiais e alterações judiciais sobre o *an* e o *quantum debeatur* igualmente autorizam a restituição do tributo indevidamente pago ou a repetição do indébito. Pode ocorrer, após o pagamento, que os tribunais venham a declarar ilegal ou inconstitucional a lei fundante da tributação.

Pensamos, com outros autores, que as decisões administrativas finais com efeito normativo *erga omnes* (art. 100 do CTN) ensejam a restituição quando infirmam os critérios que foram utilizados para exigir o pagamento do tributo *a posteriori* declarado indevido pela própria Administração. Aliás, em rigor ético, a própria Administração deveria tomar a iniciativa, o que raramente acontece, ao menos entre nós.

No tocante ao art. 166, este se reveste de uma grande complexidade na Ciência das Finanças.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro **somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo**, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (destacado)

Tal complexidade liga-se à chamada teoria da translação do ônus fiscal. Não é intuito do presente estudo detalhar tal teoria visto que se afastaria do tema, mas é importante ressaltar que a abrangência deste artigo é limitada: só se deve restituir a quem prove haver suportado o pagamento e apenas nas hipóteses em que for possível atestar que aquele que pede foi o mesmo que pagou.

No tocante ao lapso para requerer tal restituição, o CTN foi expresso ao adotar o prazo decadencial de cinco anos, indicando como se dará a contagem:

Art. 168. **O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos**, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Outro aspecto relevante a ser considerado no cálculo do valor a ser restituído refere-se às multas e aos juros, posto que se for indevida a obrigação principal também serão indevidos os acréscimos que lhe forem acessórios. Aqui, vale destacar que multas pagas em decorrências de outros fatores, alheios ao pagamento indevido, não devem ser ressarcidos, a não ser que estas multas sejam, elas mesmas, também indevidas.

Quanto a esta questão, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou inúmeras vezes, destacando-se:

Tributo. Restituição do indébito. Procedência. Juros de mora. Taxa de 1% ao mês. Cômputo a partir do trânsito em julgado da sentença. Compensação. Competência da

autoridade tributária. Teses assentadas pela jurisprudência do STF. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo improvido. Os juros de mora, na repetição do indébito tributário, são de 1% ao mês, desde o trânsito em julgado da sentença. (STF, 1ª T., AgRG no ED no RE 428.675, rel. Min. Cesar Peluso, j. 06.12.2005, DJ 03.02.2006, p. 26).

Com tudo isso, percebe que a disciplina legal foi exaustiva ao abarcar como deve se operar essa restituição, além do que já existem diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema. Além dessas disposições, a lei específica de cada tributo há de prever de forma particularizada como se dará a devolução desses valores, em conformidade com o diploma geral.

Vale ressaltar, por fim, que a Constituição Federal de 1988, também trouxe norma expressa acerca da restituição, agora para os casos da já bastante debatida substituição tributária. Assim, em seu art. 150, §7º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]  
§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** (destacado)

Com tudo isso, passa-se a seguir à disciplina da compensação, indicando os fundamentos jurídicos desse instituto e seu assento legal.

### **3 A COMPENSAÇÃO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Conforme bem esclarece Hugo Uelze (2004, p. 147),

A compensação teve origem no direito romano caracterizando a extinção de débitos recíprocos, entre os mesmos sujeitos, mediante pagamento indireto. Inicialmente, o instituto tinha como fundamento a ideia de equidade, de justiça. O direito medieval não acolhia a compensação, circunstância alterada após o advento do direito canônico e, a partir daí, incluída no direito positivo de vários países. Ainda nos dias de hoje, o abatimento encontra resistência à sua aplicação, o que, todavia, não se coaduna com os princípios constantes do Código Civil de 2002 e, entre eles, o cânone da boa-fé, a proibição ao enriquecimento sem causa. A compensação, uma entre as “categorias gerais de direito”, consubstancia corolário do direito constitucional de propriedade, razão pela qual sua eficácia há que ser respeitada pelo Sistema Jurídico.

A compensação, à semelhança da restituição, também encontra sua previsão no CTN, como forma de extinção do crédito tributário, nos arts. 170 e 170-A:

Art. 170. A lei pode, **nas condições e sob as garantias que estipular**, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a**



**compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.**

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. 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. (destacado)

Com tudo isso, percebe-se que o legislador nacional remeteu à lei específica de cada tributo o detalhamento das condições e de quais garantias devem ser requeridas para que se proceda à compensação. De acordo com o magistério de Carvalho (2009, p. 549-551):

A compensação de débitos do contribuinte com créditos que ele mantenha perante o Estado-administração, como modo de extinção das obrigações tributárias, claro, deverá ser prevista em lei que a autorize e nos precisos termos em que ela o fizer, em atenção ao princípio implícito da indisponibilidade dos interesses públicos. [...]

Na compensação tributária são dissolvidas, simultaneamente, essas duas relações: (i) de crédito tributário e (ii) de débito do Fisco. Direitos e deveres funcionam como vetores de mesma intensidade e direção, mas de sentidos opostos, que se anulam. [...]

Não restam dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto a constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (*quantum* devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito do Fisco líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou decisão judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal.

Depreende-se, então, que a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre contribuinte e Administração. Aquele, detentor de algum crédito contra o Estado, resolve utilizá-lo para saldar débitos que também mantém pendentes.

Nos termos do CTN, contudo, isso não é feito ao mero talante do contribuinte: necessária se faz a edição de lei específica acerca do assunto, tratando de forma pormenorizada como se dará esse ajuste entre créditos e débitos. Na verdade, a compensação é também uma figura prevista no Código Civil, a partir do art. 386<sup>6</sup>, que inicia explicitando a própria essência do instituto, enquanto relação entre credor e devedor.

---

<sup>6</sup> Para citar apenas alguns deles, considerados mais importantes para o estudo que ora se processa:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluïrem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.

Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis, serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento.

Por fim, enquanto crédito contra o fisco, reveste-se de nítido conteúdo patrimonial, sendo verdadeiro direito a ser perseguido em face da impossibilidade de enriquecimento ilícito pelo Erário. Entretanto, dada a indisponibilidade do interesse público, claramente atrelada às quantias que ingressam nos cofres públicos, necessário se faz que a lei específica seja minudente quanto à formalização da compensação, posto que apenas diploma emanado da vontade geral teria o condão de possibilitar esse procedimento que é excepcional na seara tributária.

#### **4 A EQUALIZAÇÃO DOS DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES EM FACE DA NECESSIDADE DE CONTROLE PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

De há muito se convencionou denominar por direitos fundamentais aqueles direitos e garantias positivados na Constituição, em contraposição aos direitos humanos, que teriam um caráter mais universalizante, não necessariamente internalizados na legislação de cada Estado.

O significado desses direitos e garantias e fundamentais há de ser bem delimitado para a questão que se propõe:

Com isso, pode-se dizer que os direitos e garantias fundamentais são aqueles direitos humanos internalizados, essenciais para que o homem possa ter uma existência com dignidade, gozando da liberdade necessária para se afirmar enquanto ser humano. Corresponde às necessidades de desenvolvimento moral, espiritual, intelectual, em que a evolução possa vir acompanhada do desenvolvimento de toda a sociedade, quando então, o homem se reconstrói e incorpora novos anseios até então desconhecidos.

Apesar de se viver em um corpo social extremamente heterogêneo, múltiplo em desejos, em carências, em necessidades, em possibilidades, há de se buscar um denominador comum para se incorporar a um conceito de homem digno. Ademais, o Direito, enquanto reprodutor e conformador dessa dinâmica social, deve funcionar como instrumento de potencialização dessas forças, buscando o equilíbrio necessário para que toda a humanidade, ou ao menos os homens de um determinado país, possam almejar uma segurança em termos de exercício dos direitos e garantias fundamentais. (PACOBAYHA, 2012, p. 123).

No Brasil, especialmente após a Constituição de 1988, tais direitos e garantias passam a ter uma projeção nunca dantes vista. Notadamente previstos no Título II da CF/88, compõem um rol que não se restringe a esse espaço bem demarcado do texto, por expressa determinação contida no art. 5º, §2º, da Carta Magna<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> “§ 2º – Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros** decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” (destacado)

No Direito Tributário, notadamente camufladas sob a expressão “Das limitações ao poder de tributar”, a partir do art. 150<sup>8</sup> da Constituição, o que se vê é um extenso rol de limitações ao exercício, pelo próprio Estado, do seu poder (ou será direito?) de tributar.

Essas garantias, por óbvio, já que são opostas ao Estado, têm como destinatário primeiro o próprio contribuinte, seja este pessoa física ou jurídica, ente personalizado ou despersonalizado, capaz ou incapaz, visto que a tributação não faz qualquer distinção, com exceção das limitações previstas na Constituição.

Como garantias que são, já expressamente declaradas no próprio texto constitucional, quando na parte final do art. 150 declara que os princípios explícitos devem ser observados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, não há como se fazer tábula rasa da aplicação deles.

Com tudo isso, ressalta a unidade da Constituição como o princípio proporcionador de uma leitura ampla e irrestrita do Sistema Tributário Nacional à luz dos princípios e garantias fundamentais. Se até bem pouco tempo se falava na aplicação isolada da estrita legalidade no âmbito tributário, o que se vê hoje, em um movimento denominado neoconstitucionalismo, é a inserção cada vez maior da Constituição na solução de demandas dentro do Estado e mesmo nas relações privadas.

---

<sup>8</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

Aqui, não ficam de fora a restituição e a compensação. Enquanto verdadeiros direitos dos contribuintes, que se podem afirmar contra o próprio Estado, esses institutos encontram base no princípio da proibição de enriquecimento ilícito. Apesar de possuir legitimidade para cobrar valores a título de tributos, tal atividade estatal deve estar detalhada na lei, contendo os pertinentes limites.

A cada vez, então, em que essa atividade não encontre lastro legal, seja porque o contribuinte efetuou o pagamento indevido de um tributo ou mesmo maior que o devido, deve o Estado proceder à devolução desses valores. Entretanto, esse mesmo Estado, nessa atividade desempenhada em conformidade com a lei, deve estabelecer os critérios que lhe sejam convenientes e adequados.

Os servidores, a seu turno, devem respeito aos direitos dos sujeitos passivos, mas, de igual forma, são gestores dos interesses de toda a coletividade, interessada primeira em uma perfeita consecução dos gastos públicos. Para tanto, desde os Chefes dos Poderes Executivos, dentro do seu poder regulamentar, até os Secretários de Fazenda, com a expedição de atos infralegais, ou mesmo servidores hierarquicamente inferiores, têm o dever de criar as condições para que se possa reconhecer, com clareza, se o pleito do contribuinte, no sentido de restituir ou compensar determinado crédito, é realmente pertinente.

Hodiernamente, com os recursos tecnológicos amplamente disponibilizados à sociedade, podem-se criar mecanismos mais eficientes que garantam que apenas direitos legítimos serão reconhecidos por meio da devolução dos valores. Ademais, a própria estrutura hierarquizada da Administração Pública, que prevê diversos níveis de competência, também contribui para a certeza do direito, na medida em que mais pessoas qualificadas estarão analisando o caso em concreto. No tocante a essa qualificação, é despiciendo ressaltar sua importância, pela complexidade de todo o conhecimento que circunda a sociedade.

Com tudo isso, em sintonia com as disposições constitucionais, a sociedade passa a cobrar dos órgãos públicos o reconhecimento desses direitos e dessas garantias. A restituição e a compensação, enquanto direitos dos contribuintes à luz do princípio da equidade, não de ser processadas em consonância com as determinações constitucionais expressas ou implícitas.

Deve-se, contudo, fazer a ressalva de que, da mesma maneira que a atividade administrativa há de ser disciplinada, devem os contribuintes exigir seus pedidos, dentro de

prazo razoável, sob pena do aparato estatal não conseguir atender às demandas sociais de forma satisfatória. Para atender a esse ponto, as diversas leis que tratam dos procedimentos administrativos consignam prazos para que se possa analisar de forma completa o pleito.

Por fim, investir na estruturação do espaço público, seja a nível material ou operacional, realiza os mandamentos previstos na Constituição de plena efetivação dos direitos. Entretanto, à medida que cresce o nível de conscientização dos indivíduos, aumentam as pressões por demandas de prestação de serviços públicos, incluindo a tarefa de arrecadar tributos, o que tende a gerar um nível maior de satisfação social, justiça e paz, fins últimos de todo o Direito.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A despeito de se ter de forma clara toda a delimitação dos institutos da restituição e da compensação no Direito Tributário brasileiro, sempre é importante um olhar crítico dos institutos, especialmente com a mudança de paradigmas estabelecida com o movimento que localiza a Constituição Federal no centro do sistema normativo, de onde promanam todos os seus reflexos.

Assim, passando pela delimitação básica da restituição e da compensação, incluindo noções históricas, legais e jurisprudenciais, o que se buscou foi a viabilização desses direitos dos contribuintes à luz do ordenamento vigente.

A seguir, indicando como se equalizam direitos dos contribuintes com os deveres da Administração Pública, pontuou-se que é salutar a preocupação em se criar mecanismos efetivamente consistentes de verificação de excessos eventualmente depositados nos cofres públicos.

Especialmente na atualidade, é fundamental indicar que os meios tecnológicos propiciam amplamente uma nova postura da Administração Pública, ao viabilizar meios transparentes de petição pelos contribuintes e, ainda mais, de acompanhamento da atividade administrativa.

A preocupação do administrador público deve ser tanto com os valores que são exigidos dos particulares quanto com aqueles que restitui, posto que ambos se situam dentro da indisponibilidade do interesse público, princípio fundamental para qualquer órgão fazendário.

Nesse sentido, é que se espera que ter ofertado uma contribuição para essa atividade dos fiscos, na medida em que amplia a mera legalidade e faz ver o Direito além da letra posta, mas em conformidade com a Constituição. Não se deve transformar esses dois institutos, restituição e compensação, em faces horrendas, que banalizam os direitos dos contribuintes diante de uma postura radical dos fiscos.

Pelo contrário, ambos devem ser prestigiados e reconhecidos como verdadeira expressão de um Estado Democrático de Direito que incorpora às pressões fiscais a necessidade de reconhecimento de valores indevidos ou maiores que o devido e que ingressaram nos cofres estatais.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 16 jan. 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 16 jan. 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 16 jan. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

PACOBAYHA, Fernanda Mara de O. M. C. Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação e o direito à propriedade: o respeito ao direito fundamental do contribuinte por meio do não confisco. **In: As Garantias da Propriedade e as Intervenções Estatais**. MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo (coord.). Curitiba: Juruá Editora, 2012.

PETRY, Rodrigo Caramori. A restituição de indébito tributário requerida em dinheiro na via administrativa: procedimento, aplicação de juros e decadência. **In: Revista Tributária e de**

**Finanças Públicas**, a. 16, n. 80, maio/jun., p. 159-188, Revista dos Tribunais: São Paulo, 2008.

UELZE, Hugo Barroso. Direito Tributário Interno: Compensação tributária. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, a. 12, n. 57, jul./ago., p. 147-181, Revista dos Tribunais: São Paulo, 2004.