

"A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a fieira das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo."

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

PAULO CESAR CONRADO

Mestre e doutor em Direito Tributário pela PUC/SP

Professor nos cursos de especialização e extensão em Direito

Tributário e Processual (Cível e Tributário) da PUC/

COGEAE, do IBET e da FGV – Direito

Juiz Federal em São Paulo

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E PROCESSO

2ª EDIÇÃO, REVISTA E ATUALIZADA

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, verão de 2010

quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

03756

S CARVALHO ADVOGADOS

CAPÍTULO 6

Extinção da Obrigação Tributária

6.1. Fenomenologia da extinção da obrigação tributária

A obrigação tributária, já o dissemos (repetimos, agora) pode experimentar, a exemplo do que ocorre com todas as demais relações jurídicas, variadas formas de mutação, a desembocar, até mesmo, na sua desintegração.

Repise-se, contudo, que, como as demais relações jurídicas, também a obrigação tributária só desaparece na medida em que um de seus elementos obrigatórios é extirpado. Nessa exata medida é que só nos permitiremos cogitar a extinção de uma dada obrigação tributária se atestarmos o desaparecimento de uma daquelas figuras: ou do sujeito ativo, ou do sujeito passivo, ou do objeto, ou do direito subjetivo (relação de crédito tributário), ou, ainda, do dever subjetivo (relação de débito tributário).

Dessa forma, seja por ter sido realizado seus objetivos reguladores de conduta, seja por razões que o direito positivo estipula, a relação jurídica tributária terá o seu fim assinalado pela desintegração de um de seus elementos, os sujeitos (ativo e passivo) e o objeto (prestação), ou dos vínculos que congregam esses mesmos elementos.

Sobre o tema, aliás, Paulo de Barros CARVALHO, contundente, esclarece que, em nível lógico, inexistente uma outra solução para a extinção da obrigação tributária, senão as que perpassam (num total de cinco, segundo assinalado) pela desintegração dos elementos adrede descritos²⁶.

6.2. A extinção da obrigação tributária no Código Tributário Nacional

Dispõe o art. 156 do Código Tributário Nacional que:

“Art. 156 – *Extinquem o crédito tributário:*

- I – o pagamento;
- II – a compensação;
- III – a transação;
- IV – remissão;
- V – a prescrição e a decadência;
- VI – a conversão de depósito em renda;
- VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;
- IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X – a decisão judicial passada em julgado;
- XI – a *doação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.*”

6.2.1. Uma primeira advertência sobre o conteúdo do art. 156

Pretendendo dispor sobre a matéria em foco, *modos de extinção da obrigação tributária*, é bem de ver que o Código Tributário

Nacional, por seu art. 156, fez uso da expressão *crédito tributário*, que constituiria, a seu turno, apenas um dos elementos do todo, que é a *obrigação tributária*.

Se é certo, portanto, que o legislador, nessa linha de raciocínio, deveria ter feito uso do conceito de *obrigação*, seguindo, nesse particular o exemplo do Código Civil, cobra reconhecer, aqui, que as causas extintivas alinhadas no corpo do aludido dispositivo dizem, isso sim, com essa última categoria²⁷.

6.2.2. Mais uma advertência sobre o art. 156

Há autores, segundo ressalta Paulo de Barros CARVALHO, que pretendem agrupar tais causas, dividindo-as em causas de fato e causas de direito, sendo a prescrição e a decadência, nesse sentido, modalidades de direito, enquanto que as demais equivaleriam a modalidades de fato²⁸.

Conquanto aparentemente sustentável, certo é, todavia, que tal classificação não se afigura cabível, mormente se se considerar que todas as causas que o legislador enunciou são modalidades jurídicas, no sentido mais restrito que se possa dar a tal

27

Poder-se-ia dizer, ao ensejo dessas ponderações, que, desaparecendo o crédito tributário, tal como enuncia o referido art. 156 do Código Tributário Nacional, resultaria decomposta, de qualquer sorte, a obrigação tributária, circunstância que faria de nossas observações um sem-sentido, visto que o resultado a que antes aludimos (a extinção da obrigação tributária) quedaria alcançado, quer por uma, quer por outra fórmula. Conquanto passível de referência, tal argumento, admita-se, não resiste à certeza de que o crédito tributário é apenas um dos aspectos da obrigação tributária, e, nesse sentido, é tão relevante quanto os demais para apuração da fenomenologia da extinção da obrigação.

28

Curso de direito tributário, p. 412-3.

expressão. Com efeito, sendo acontecimentos que o direito regula, traçando cuidadosamente seus efeitos, todas as hipóteses descritas no art. 156 do Código Tributário Nacional são causas *de direito*²⁹, inclusive a compensação (inciso II), modalidade da qual nos ocuparemos mais adiante.

6.3. As modalidades do art. 156 em espécie: uma breve descrição

Tomemos contacto, de qualquer sorte, com cada uma dessas modalidades, analisando-as em termos gerais e confrontando-as com as ilações que produzimos no primeiro item deste capítulo, de molde a definir como cada uma das situações previstas no requestado dispositivo legal opera efeitos sobre a obrigação tributária.

6.3.1. Pagamento

O pagamento, primeira causa enumerada pelo Código Tributário Nacional, é a modalidade, digamos, “ordinária” para a extinção das obrigações tributárias. Corresponde à entrega pelo devedor ou terceiro, em favor do credor, da importância correspondente ao crédito tributário.

Efetuada o pagamento desaparece o dever jurídico de que estava investido o sujeito passivo (débito) e, em contrapartida, também o direito subjetivo de que era portador o sujeito ativo (crédito).

29 Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 412-3.

6.3.2. Compensação

Como modalidade extintiva da obrigação tributária, a compensação guarda como pressuposto a existência de duas relações jurídicas distintas, por inversas: o credor da primeira relação apresenta-se como devedor na segunda, e vice-versa³⁰.

Conquanto atinente à teoria geral das obrigações, é bom que se ressalte, já aqui, que a compensação, no específico campo tributário, só se opera mediante lei que a autorize, ali residindo (na seara tributária) outras tantas peculiaridades, a serem vistas, em seu tempo e modo, mesmo porque em tal modalidade extintiva das obrigações tributárias é que reside, à evidência, nossa preocupação.

Já, aqui e entretimentos, deixamos registrada a nota de que a compensação, como o pagamento, é forma de extinção que se opera não só à vista do crédito tributário, mas também do dever jurídico portado pelo contribuinte.

6.3.3. Transação

Transação é instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio (judicial ou administrativo), extinguindo a relação jurídica tributária³¹. Como na

30 Fenômeno descrito por José Eduardo Soares de MELLO, com o uso do vocábulo “contracredito”; leia-se:

“A compensação pressupõe que o devedor seja titular do *contracredito*, envolvendo a existência e contraposição de dois ou mais créditos” (*Curso de direito tributário*, p. 229).

31 Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 422.

compensação, também aqui exige-se lei para que a autoridade competente possa praticar o regime de concessões mútuas.

Embora alçada a transação à categoria de modalidade de extinção da relação jurídico-tributária, o que efetivamente põe fim a essa última é o pagamento, servindo o processo de transação apenas como instrumento preparatório da quitação da dívida tributária, com o conseqüente desaparecimento do vínculo que reúne o sujeito ativo e ao passivo.

6.3.4. Remissão

Remissão é perdão, revelando-se como uma das formas de extinção da obrigação tributária, que, a exemplo das anteriormente vistas, depende da existência de lei autorizando-a.

Nela, na remissão, desaparece o direito de exigir a prestação e, conseqüentemente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, não se confundindo, embora semelhante, com a anistia, que é forma de extinção de relação jurídica decorrente de norma sancionadora.

6.3.5. Decadência e prescrição

Não pretendemos desviar o foco de atenção que procuramos fixar para esta dissertação, e, por isso mesmo, nos dispensaremos de tecer, aqui, quaisquer comentários acerca desses dois institutos, já por si carregados de polémica, permitindo-nos registrar que tanto prescrição como decadência surgem, no subsistema tributário brasileiro, como formas de extinção da obrigação tributária diretamente associadas aos valores da segurança e da estabilidade jurídicas.

Com efeito, prescrição e decadência devem ser entendidas como fenômenos que fulminam o direito subjetivo do Estado de perceber a importância correspondente ao tributo, fixadas, no sistema, as condições para que tal se opere — sempre associadas, no mais das vezes, à inércia quanto à realização daquele direito.

Como contrapartida do fenecimento do aludido direito subjetivo (crédito tributário), uma e outra daquelas entidades proporcionam a extinção, de igual modo, do débito do sujeito passivo, daí advindo a desintegração do próprio laço obrigacional.

6.3.6. Conversão de depósito em renda

Como antes, quando falamos da transação, também aqui, quando nos ocupamos da denominada conversão de depósito em renda, é preciso convir que não estamos falando de outra coisa senão de uma forma de pagamento; por isso mesmo, referida modalidade atuararia, tal como o próprio pagamento, fulminando tanto o dever jurídico de que está investido o sujeito passivo como o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da obrigação tributária.

Em termos procedimentais, entretanto, a conversão se particulariza, quando contrastada com o pagamento (“ordinário”), porque realizada naquelas situações concretas em que o sujeito passivo impugna (judicial ou administrativamente) o lançamento, recebendo permissão, nesse estágio, para efetuar o depósito do montante integral do correlato crédito tributário: pois é precisamente o respectivo montante desse depósito — feito

na via administrativa ou na judicial e que tem o condão de evitar a incidência de juros de mora e correção monetária — que, dando-se o depositante por vencido na pendenga posta (administrativa ou judicialmente, repita-se), seria convertido em renda do sujeito ativo, circunstância que extingue, então, a obrigação tributária, mormente sob o pressuposto de que é, tal montante, integral.

6.3.7. Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Já tendo ferido o tema do lançamento por homologação, podemos nos dar ao luxo de fazer, por agora, apenas uma breve referência à modalidade de extinção da obrigação tributária denominada pelo Código Tributário Nacional *pagamento antecipado e homologação do lançamento*.

Mesmo pretendendo a brevidade, não podemos deixar de aludir, todavia, que a modalidade em foco não se materializa de outro modo, senão pela interseção da idéia de pagamento — por isso, como antes, podemos qualificá-la como modalidade instrumental, não constituindo, rigorosamente, uma forma autônoma de extinção.

Seja como for, entretantes, é possível encontrar uma razão para a preocupação do Código Tributário Nacional com essa pretensa modalidade de extinção no fato do pagamento antecipado e da homologação do lançamento atinarem, como regra invariável, com tributos em que a produção da norma individual e concreta constitutiva da correlata obrigação tributária é encargo do contribuinte: nesses casos, limitando-se a entidade tributante a fiscalizar as atividades do contribuinte, desde que

nada haja que suscite, de sua parte, a produção de uma segunda norma individual e concreta, ter-se-á por extinta a obrigação tributária, decorrência do pagamento antecipado³².

6.3.8. Consignação em pagamento

A ação de consignação em pagamento representa a consagração do princípio segundo o qual a instituição de um dever jurídico há de ser acompanhada do direito de cumpri-lo.

No caso das obrigações tributárias, ocorrida qualquer das situações que justificam o manuseio do pagamento por consignação (operado na forma de depósito judicial)³³, promove-se-o, com a possibilidade de, *secundum eventum litis*, confirmar-se a legitimidade do correlato depósito, o que ensejará a procedência da ação, a declaração de extinção do vínculo e a consequente conversão do montante desde antes depositado em renda do sujeito ativo da obrigação.

Já por essa descrição, vê-se que a consignação em pagamento opera no mesmo sentido da conversão de depósito em renda e, consequentemente, do próprio pagamento (faz desaparecer, portanto, o dever jurídico e o direito subjetivo), o que nos dispensa de maiores ilações³⁴.

32 O objeto da homologação a que nos referimos, rigorosamente falando, é o próprio pagamento antecipado, e não o lançamento, consoante diz, às expressas, o Código Tributário Nacional. Com efeito, tomando conhecimento do pagamento antecipado do tributo e verificando que foi realizado nos termos da legislação, a Fazenda Pública homologa, expressa ou tacitamente, o pagamento; *contrario sensu*, inexistindo pagamento antecipado, ainda que o sujeito passivo tenha documentado todos os seus passos, não se poderá falar em homologação.

33 Art. 164 do Código Tributário Nacional.

34 Sem prejuízo do desejo de síntese, cobra trazer à luz o preciso magistério

6.3.9. Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado

A decisão administrativa irreformável e a decisão judicial passada em julgado, desde que atinem com a desconstituição da obrigação tributária, provocam sua extinção, abrindo-se, aqui, um amplo leque de possibilidades, que vai desde o fenecimento do liame em decorrência do atingimento do objeto, até a sua morte (do vínculo) pelo atingimento de um dos sujeitos, passando pelo seu desfazimento pelo atingimento dos vínculos desde antes referidos, direito subjetivo e dever jurídico.

Conquanto postas em incisos separados, tais causas de extinção podem ser abordadas em conjunto – mormente porque não pretendemos, aqui, um exame profundo –, dadas as peculiaridades que as congregam.

Com efeito, falando de uma ou de outra, estaremos reservando sobre o problema da hierarquia de linguagens, típico dos regimes contenciosos, em que se pressupõe a superioridade de certas linguagens, capacitadas, em vista dessa posição privilegiada, a cassar a juridicidade de outras, que é justamente o que ocorre, por exemplo, quando (i) o órgão responsável pelo exame do recurso administrativo anula o lançamento efetivado por dada autoridade, ou (ii) o órgão jurisdicional competente

de Luciano da Silva AMARO, que, confrontando os institutos da consignação em pagamento e do depósito judicial, adverte:

“Como já assinalamos anteriormente, a consignação em pagamento não se confunde com o depósito, ainda que em juízo, do valor do tributo. O depositante não quer pagar, quer discutir o questionado débito e, se vencedor, recobrar o depósito. Já o consignante não quer discutir o débito, quer pagá-lo.” (Direito tributário brasileiro, p. 372).

profere decisão que, posteriormente acobertada pela coisa julgada, anula, da mesma forma, o lançamento, fulminando a relação jurídica dele decorrente. Num e noutro exemplo, note-se, a decisão, administrativa ou judicial, na condição de norma individual e concreta, sobrepe-se à norma de lançamento.

6.3.10. Dação em pagamento em bens imóveis

Fruto da atividade inovadora da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a dação em pagamento em bens imóveis, é modalidade extintiva das obrigações tributárias que nos remete aos domínios do Código Civil, onde o instituto encontra sua disciplina genérica.

A despeito do tratamento que o tema recebe em referido diploma, é evidente que, no campo tributário, não poderia ser dada ao credor (no caso, o Estado-fisco) a mesma margem de liberdade de atuação. Por isso, impõem-se, nos domínios das relações tributárias, os limites do princípio da legalidade, explicitamente lembrado pelo inciso XI do art. 156 do Código Tributário Nacional, à medida que se condiciona a dação em pagamento à existência de lei que prescreva a forma e as condições em que se verificará.

CAPÍTULO 7

**A Compensação Tributária
como Forma de Extinção da
Obrigação Tributária**

7.1. Compensação: linhas gerais

A compensação é modalidade extintiva das obrigações (inclusive as tributárias) que pressupõe, grosso modo, a existência de credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo) recíprocos³⁵.

Trata-se, decerto, de instituto que transcende o campo tributário, encontrando esteio na teoria geral do direito, mais precisamente na teoria geral do direito das obrigações.

Sob a específica ótica do direito privado, todavia, é que encontraremos as manifestações mais remotas, no âmbito do direito positivo brasileiro, acerca do instituto. Nesse sentido, apenas a título de exemplo, podemos citar o já revogado Código Civil do início do século passado, diploma que até bem pouco serviu de inspiração para a produção doutrinária sobre o tema, mesmo na seara tributária³⁶.

Mas não é gratuito, consoante sentimos, o apego às disposições do Código Civil (velho ou novo), mesmo quando a obrigação de que se está tratando for tributária. Com efeito, sendo a compensação, segundo assinalado, entidade francamente as-

35 Nesse sentido, adverte Hindenburg CHATEAUBRIAND FILHO:

"O conceito de compensação se estabelece a partir da ideia de relações recíprocas de crédito e débito que, atendidas determinadas condições, extinguem-se, no todo ou em parte, sem a necessidade do pagamento. É o que se extrai dos diversos dispositivos legais que regulam a sua aplicação." ("A compensação da lei nº 8.383/91: direito ou privilégio inconstitucional?", p. 55).

36 Sobre os aspectos históricos da compensação, confira-se o estudo empreendido por Vinicius Tadeu CAMPANILE ("O instituto da compensação de tributos à luz dos princípios constitucionais, tributários e processuais", p. 138-9), bem assim as referências lançadas por Gilberto de Castro MOREIRA JUNIOR, ("A compensação de tributos federais", p. 25-7).

sociada ao plano da teoria geral do direito, não se nos afigura possível querer dissociá-la desse contexto, ainda que, em tal ou qual situação, incrementemo-la com o qualificativo tributário³⁷.

Acertado convir, no entanto, que as prescrições contidas no diploma referido dão ensejo, muitas vezes, a formulações que traduzem o instituto em fórmulas diminutas, cuja aplicabilidade ao campo tributário não se põe totalmente recomendável — nessa linha, podemos citar as seguintes proposições: (i) solução equitativa de dívidas recíprocas³⁸, (ii) modo anormal de extinção das obrigações³⁹ ou (iii) encontro de contas (essa última, aliás, sobre modo constante também na doutrina tributária)⁴⁰.

Fixada, de toda sorte, a premissa de que a compensação opera em virtude de duas pessoas serem, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra, insta referir, quando menos ao escopo de delimitar o trabalho de compor os traços gerais do instituto da compensação, os demais supostos referidos no Código Civil, tais sejam, (i) a liquidez das dívidas a que se referem cada umas obrigações recíprocas antes mencionadas, (ii) a exigibilidade das correlatas prestações, e

37 Nesse diapasão, por sinal, caminha a lição de Roque Antonio CARRAZZA

(“Compensação de físcial com outros tributos”, p. 209-10); leia-se:

“A compensação é figura jurídica das mais conhecidas e estudadas. Não é instituto exclusivamente tributário, mas, pelo contrário, espalha-se sobran este assunto brotarão da pena dos civilistas, que gozam da tradição didática de verem inseridos em seu campo de trabalho praticamente todos os institutos jurídicos. Esta circunstância, aliás, levou pessoas menos avisadas a sustentarem que ‘a compensação é um tema de Direito Civil’. Na verdade, a compensação é uma categoria geral de direito (como o pagamento, a sanção, a relação jurídica, a prescrição, a decadência etc.), que irradia efeitos também nas hostes do Direito Tributário.”

38 Arnaldo WALD, *Obrigações e contratos*, p. 98.

39 Orlando COMES, *Obrigações*, p. 129.

40 Hugo de Brito MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 141.

(iii) a fungibilidade das coisas devidas na espécie concreta. E, mediante essa breve referência, podemos adentrar, então, no específico campo da compensação tributária.

7.2. Compensação tributária: principais peculiaridades

Operando com obrigações de natureza tributária, é natural, e até mesmo evidente, que os requisitos logo há pouco mencionados, assim como a própria definição que se tira do Código Civil, deverão sofrer adaptações, não se afigurando possível querer lançar mão, por exemplo, do pressuposto referido ao final do item anterior (tal seja, o da fungibilidade de coisas — isso, quando menos enquanto não for introduzida no sistema disposição que trate de obrigações tributárias que não envolvam necessariamente a entrega de dinheiro).

Mais do que tal espécie de adaptação, quando penetramos na órbita tributária, o que se há de observar (e isso, sim, se põe verdadeiramente relevante) é que o regime jurídico que se lhe aplicará será outro, em decorrência inexorável do princípio da estrita legalidade. Essa, a propósito, a mais marcante das particularidades da compensação tributária: a dependência de lei específica que a autorize, consorte com o disposto no Código Tributário Nacional, em seu art. 170, *caput* (“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 sujeitos passivo contra a Fazenda Pública”).

Mas não é só.

Outro aspecto de relevo, a propósito do mencionado art. 170, diz com a possibilidade de, no campo tributário, a compensação operar-se não apenas entre dividas vencidas, mas também entre dividas vincendas, particularidade que distancia, ainda mais, indigitada entidade quando tomada sob os auspícios do direito privado e quando encarada sob o enfoque de nossa disciplina⁴¹.

7.3. A compensação no contexto da relação jurídico-tributária

Há, sem dúvida, outros tantos prismas que, em regra, poderiam ser erigidos desde logo à guisa de evidenciar as diferenças entre um e outro dos setores mencionados (tributário *versus* privado).

Nesse estágio, contudo, referenciados os dois aspectos que se nos afiguram os mais relevantes (a necessidade de lei específica que autorize a compensação em matéria tributária, e a possibilidade de, nesse campo, a compensação operar-se entre dividas vincendas), o que nos cabe, aqui e agora, é reconhecer que a compensação, como modalidade extintiva da obrigação tributária, opera efeitos não apenas em face da obrigação tributária (observada a fenomenologia que procuramos anotar linhas atrás, na sede do capítulo anterior), recaindo, outrossim,

sobre uma relação inconfundível com aquela, precisamente por lhe ser conversa.

Com efeito, considerada a essência da compensação (que supõe, segundo decantado, a existência de obrigações recíprocas, uma neutralizando a outra), impende convir que o fenômeno de que cuidamos não se esgota com a só extinção da obrigação tributária, espécie de relação jurídica que congrega estado-fisco (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo) em face de um objeto.

Usando outro falar, quando lidamos com a compensação, não colhemos um fenômeno *simples*, mas sim *complexo*, que pressupõe, e sempre pressuporá, a inevitável existência de uma outra relação, de uma outra obrigação, em cujo bojo a posição dos sujeitos que já figuravam na primeira inverte-se (daí falar-se, a todo instante, em reciprocidade), e que se extingui-rá, paralelamente à obrigação tributária, por força do mesmo instituto, a compensação.

7.4. Crédito tributário *versus* débito do fisco: a compensação tributária não é apenas uma forma de extinção da obrigação tributária

Tomado o sentido que postulamos no final do item antecedente, é de rigor admitir que o que faz da compensação tributária uma modalidade extintiva das obrigações tributárias completamente diferente das demais anunciadas pelo já mencionado art. 156 é a circunstância de, nela, o direito subjetivo do fisco (crédito tributário) e o dever jurídico do contribuinte (débito tributário) desaparecerem (desaparecendo,

41 Sobre as diferenças havidas entre a compensação tributária e a que se opera no campo do direito privado, denotando a menor amplitude da primeira em relação à segunda, consulte-se "A compensação de tributos federais", de Gilberto de Castro MOREIRA JÚNIOR, especialmente p. 28-9, com referências, inclusive, a sistemas alienígenas.

via de consequência, a própria obrigação tributária) porque reciprocamente anulados pela existência de um débito do fisco e de um correspondivo crédito do contribuinte.

Diferentemente do que se passa com as demais modalidades, portanto, com a compensação o que se percebe é que sua força extintiva volta-se sempre contra duas relações jurídicas, uma delas denominada obrigação tributária (em cujo bojo residem, não custa repetir, crédito do fisco e débito do contribuinte), e a outra, inversa, que podemos denominar de relação de débito do fisco — perfilhando, nesse sentido, a terminologia de Eurico Marcos Diniz de SANT'Á⁴² — (em cujo bojo residem, em contrapartida, débito do fisco e crédito do contribuinte).

E, com isso posto, uma conclusão se nos afiguraria imperiosa já agora: a compensação deve ser tomada em toda sua integridade constitutivo-fenomenica, o que nos impõe admiti-la não só como modalidade extintiva das obrigações tributárias — como quer o art. 156 do Código Tributário Nacional —, senão também como forma de extinção, simultânea, da denominada *relação de débito do fisco*.

Mais ainda: dentro da complexidade que o fenômeno da compensação supõe, devemos admitir que ela, compensação, pode não se constituir, no plano fático, como forma hábil à extinção de uma dada obrigação tributária, sendo, entretanto e em contranota, instrumento capaz de empreender a extinção da correlata relação de débito do fisco — basta pensar, nessa linha, naquelas situações em que o crédito tributário é maior que o débito do fisco; nesses casos, desde que confrontadas as

duas relações (crédito tributário e débito do fisco), ter-se-á, ao final, que a primeira quedará viva pela parte sobejante do correspondente tributo, ao passo que a segunda, tendo sido integralmente tocada, acabará por extinguir-se. O que dizer em hipóteses desse jaez? Não temos dúvidas — e cremos ninguém tenha — de que a compensação operou-se! Mas, e a obrigação tributária? Extinguiu-se? Não há de haver dúvidas, da mesma forma, e por isso seremos diretos: não, não se extinguiu!

E é por isso mesmo que reiteramos, nesse estágio, nossa preocupação com a preferência do Código Tributário Nacional em olhar para a compensação como forma de extinção da obrigação tributária e *ponto*, como que ocultando não só sua incapacidade, em casos como o que registramos, de extinguir as obrigações tributárias, mas também, e quicá principalmente, a sua potência extintiva das relações de débito do fisco, de molde a obscurecer, ao final de tudo, sua outra face, de forma de *execução do indébito tributário*.

Ferimos, com essas últimas palavras, um tema particularmente delicado e que, por isso mesmo, impõe, a abertura de um capítulo autônomo, expediente que, quem sabe, nos permitirá enfrentá-lo de modo mais eficiente.

CAPÍTULO 8

**A Compensação Tributária como
Forma de Extinção da Relação
Débito do Fisco**

8.1. Palavras iniciais

Já o dissemos, linhas antes, que a compensação supõe a existência de obrigações recíprocas, uma neutralizando a outra.

Nessa medida é que, diferentemente das demais modalidades de extinção da obrigação tributária, a compensação laboraria no sentido de aniquilar não só um dado *crédito tributário*, mas também um *débito do fisco* – tal expressão, *débito do fisco*, será objeto de nossa oportuna atenção, muito embora carregue, para nós e independentemente de maiores ilações, o sentido de direito subjetivo do contribuinte de perceber o pagamento de certa quantia. E é justamente por isso, ao que já sinalizamos, que a efetivação concreta da compensação exigiria, como evento necessário, o pagamento indevidamente efetuado pelo sujeito passivo da relação de crédito tributário.

Guardado esse sentido, necessário que nos detenhamos, por agora e antes de outros avanços, sobre a figura do *pagamento indevido*, entidade constitutiva, pelo que se pode notar, da origem última da relação jurídica de débito do fisco, tornando-se pressuposto para o adequado exame da compensação tributária.

8.2. Pagamento indevido: “fato gerador” da relação de débito do fisco

No contexto da obrigação tributária, cinco elementos se enlaçam, de molde a constitui-la: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto, crédito e débito.

Dentre esses cinco elementos, ressalta evidente – talvez por consubstanciar o meio mais eloquente de definição da natureza tributária de uma dada obrigação – o objeto (prestação pecuniária, materializada pelo produto de certa base de cálculo e de dada alíquota, e que pode ser simplesmente designada, tal prestação, de tributo, uma das acepções que vêm ao referido vocábulo)⁴³.

Aludida importância, recolhida a título de tributo, embora regularmente constituída segundo os mecanismos já estudados (ou seja, mediante norma individual e concreta de lançamento ou por força de uma norma individual e concreta produzida pelo contribuinte), pode vir a ser tida como indevida, donde adviria a correlata figura do índebito tributário, entidade que, segundo alguns, não hospedaria natureza verdadeiramente tributária – apresentando-se, e isso sim, como mera prestação de fato⁴⁴ – mas que, para nós e a despeito de tais opiniões, é instituto tipicamente tributário⁴⁵.

43 Tratando dos diversos sentidos que o vocábulo tributo ostenta, preleciona Paulo de Barros CARVALHO (Curso de direito tributário, p. 19):

“O vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro;
- b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária;
- f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica”.

44 A despeito dos que entendem que o indébito tributário não configura tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato (nesse sentido: Ives Gandra da Silva MARTINS, Teoria da imposição tributária, p. 113-4; Gabriel Lacerda TROIANELLI, “O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago”, p. 29), estamos, aqui, que a importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, sem que perca sua fisionomia tributária. Nesse diapasão, rebatendo a tese de que o denominado “índebito tributá-

De toda sorte, pondo essa questão de lado, o que sobra de efetivo, no estágio de reflexão em que nos encontramos, é o fato de que, verificada a ocorrência da requestada figura do pagamento indevido, surgiria para o sujeito passivo da obrigação tributária o direito subjetivo à restituição da parcela indebitamente paga, inclusive e se for o caso dos juros e das penalidades pecuniárias igualmente recolhidas, exceção feita, decerto, apenas às quantias relativas a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa geradora da restituição.

E é justamente esse direito subjetivo que, linhas atrás, recebeu a designação débito do fisco.

Logo, se o pagamento é, consoante vimos, uma forma de extinção da obrigação tributária, o pagamento indevido, que também é causa extintiva, vai além, podendo vir a dar causa, desde quando posto como tal, a um’outra relação jurídica, a decantada relação de débito do fisco, cuja extinção ficará condicionada, a seu turno, à verificação de uma segunda ordem de acontecimentos, advertência que nos remete, em cheio, ao tema das modalidades de extinção da relação de débito do fisco. Caminhemos nesse sentido, pois.

rio” é desprovido de natureza tributária, argumenta Antônio Carlos de Martins MELLO:

“Assim se põe o problema, porque é do entendimento desses doutrinadores que o índebito tributário, propriamente, não existe, ou melhor, existe enquanto indébito, mas não enquanto tributário. A lei ou é constitucional ou não é lei, disse o Ministro, fazendo eco ao jurista. Se for assim, vamos mudar a denominação de ADIN, porquanto o Supremo não deve declarar a inconstitucionalidade de uma lei que, por via de consequência, não pode ser chamada lei, nem em semelhante circunstância. E as frequentes e salvadoras declarações difusas como ficaram?” (“O indébito tributário e sua recuperação”, p. 33-4).

8.3. Extinção da relação de débito do fisco e suas modalidades

Tanto quanto a obrigação tributária, a relação de débito do fisco não experimenta uma única forma de extinção, podendo ser mencionadas, aqui, pelo menos duas, de nosso particular interesse: a repetição do indébito (com o conseqüente aparelhamento de execução de sentença, na forma do art. 730 do Código de Processo Civil) e a compensação tributária, mas que não excluam outras possibilidades tão poderosamente extintivas quanto aquelas.

É que, convenhamos, se a relação de débito do fisco é, como a obrigação tributária, uma relação jurídica, natural que nela encontremos, tanto quanto ocorre naquela (a obrigação tributária), seus elementos constitutivos mínimos, sem os quais não existe nem nunca existirá; destarte, tanto quanto ocorre lá, no campo da obrigação tributária, aqui, na seara do débito do fisco, é preciso admitir que, desaparecido um desses elementos, desaparece junto a própria relação: é o que poderíamos designar, em locução-síntese, de fenomenologia da extinção da relação de débito do fisco, contraface da fenomenologia da extinção da obrigação tributária, sobre a qual nos debruçamos no capítulo 6.

Tomado esse rumo, à pergunta sobre quantas seriam as formas de extinção da relação de débito do fisco, incompleta se mostraria qualquer resposta fechada, tendente a assegurar um número preciso, afigurando-se-nos cabível falar, ao revés disso, em tantas possibilidades quantas forem as alternativas para fulminar um dos elementos integrativos da própria relação.

A par disso, entretentes, julgamos pertinente isolar, ao que já sinalizamos, duas ordens de mecanismos que provocam a extinção da relação de débito do fisco: a execução da sentença proferida em ação de repetição do indébito tributário e a compensação tributária, seja porque nos importam diretamente, seja porque o seu isolamento, antes de se voltar apenas aos nossos interesses especulativos, decorreria de critério perfeitamente compatível com o nosso sistema e que, mais adiante, servirá para justificar algumas de nossas conclusões – falamos do critério da iniciativa do sujeito ativo da relação no processo que tende à sua extinção, a partir do qual possível identificar (i) formas de extinção que supõem a atividade (iniciativa) do correlato sujeito ativo (o contribuinte), classe na qual encartaríamos, desde logo, as duas hipóteses que referimos há pouco, ademais das (ii) que, doutra parte, supõem a inatividade do contribuinte, escaninho em que é possível alocar, sem percalços, o eloqüente caso da prescrição.

Seja como for, temos isoladas, consoante postulamos, as duas realidades que efetivamente nos preocupam, quando menos no contexto em que estamos. Tratemos delas, então.

8.4. Compensação e execução (em sentido estrito) decorrente de repetição do indébito tributário

Vistas sob a ótica em que nos colocamos, compensação e repetição seriam formas de extinção da relação de débito do fisco, pressupondo, ambas, a atuação provocativa do contribuinte.

A par desse traço de aproximação, entretentes, é natural que tais entidades não se confundam, atuando cada qual, em-

bora com a mesma perspectiva (de por fim à relação de débito do fisco, reitere-se), em diferentes níveis.

Nesse paradoxo de objetivos idênticos e mecanismos diversos, diríamos que repetição e compensação seriam institutos submetidos a uma clara relação de *concorrência*, muito peculiar e frequentemente estudada nos domínios do subsistema do direito processual, mas cujo núcleo, consoante entendemos, não o habita com foros de exclusividade.

Com efeito, colocando-as lado a lado, vê-se que compensação e repetição sempre atuarão para um mesmo fim, a extinção da relação de débito do fisco; por isso a tal concorrência: acaso sobrepostas, teríamos que admitir a sobreposição do próprio efeito que delas emerge, o que redundaria uma "dupla" extinção... inconcebível!

Mais que tudo, tais colocações servem para justificar, de modo sistemático, o porquê de a atuação provocativa do contribuinte ser pressuposto inafastável para a consecução da repetição ou da compensação: tomando-se em consideração o regime de *concorrência* que se hospeda entre tais institutos, tendo-se que há entre eles um *concurso*, sabendo-se, em suma, que um *concorre* com o outro, é natural que o sistema imponha ao titular do direito subjetivo de que se está cuidando o dever de optar por um outro caminho, providência que se espera seja executada para que se encerre o próprio regime (de *concurso*, de *concorrência*), em virtude do qual o sistema do direito positivo, embora o preveja, não reserva tolerância desmedida, eterna, até porque prestigia, acima de tudo, a ideia de segurança.

E não será por outra razão, senão por força do decantado regime, que optamos por colocar compensação e repetição debaixo de uma mesma rubrica.

Com isso, temos de conclusivo, afora o que já foi expendido, que a compensação é, sob certa ótica, verdadeiro sucedâneo da execução decorrente da prolação de sentença condenatória em ação de repetição de indébito, o que se dá, marquem-se, não porque esse último instituto esteja à beira da falência, ou porque o seu sistema, pela via judicial, padeça do problema do precatório⁴⁶. Tratamento desse jaez importaria a colocação da compensação sob a amesquinhada rubrica de um paliativo, de um remédio, imagem que até poderia ser traçada se se estivesse cuidando do tema sob o prisma econômico, ético, etc; juridicamente, porém, a relação que existe entre a compensação e execução via precatório tem o seu ponto de apoio na circunstância de a primeira, tanto quanto a segunda, configurar iniludível mecanismo de desintegração da relação de débito do fisco, pertencente a uma classe onde se supõe, segundo ressaltado, a provocação do contribuinte.

E é por isso mesmo, ao que sentimos, que a compensação, desde que prevista em lei, nos exatos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, consubstancia um indisputável direito subjetivo do contribuinte em relação ao fisco, tanto quanto o é a repetição do indébito tributário, não se nos afigurando uma mera coincidência o fato de,

46 Sobre tais aspectos debruçaram-se, dentre outros, José MORSCHBACHER ("Restituição de tributos indevidos por compensação", p. 70-1) e Ives Gandra da Silva MARTINS ("A compensação dos tributos e a moralidade pública", p. 80-5).

consoante ensina Cleide Previtalli CAIS, ocorrer, tanto na sede de uma como na do outro instituto, a "... inversão das partes: ativa da relação tributária será a passiva da relação processual e a passiva da relação tributária tornar-se-á a ativa da relação processual"⁴⁷. De igual modo, não é por qualquer razão que o fundamento da compensação está, como o da repetição de indébito, em "... afastar a locupletação indevida, merecendo a restituição se fazer acompanhar da quantia originariamente recolhida, acrescida de juros moratórios e de correção monetária"⁴⁸, servindo para afastar, ao contrário desta, "... a conhecida regra 'solve et repete', hoje repudiada uma vez que dos princípios constitucionais que informam as regras tributárias e processuais prevalece o entendimento de que fisco e contribuinte estão em posição paritária, não sendo de admitir-se a prevalência do primeiro em relação ao segundo, como ocorria quando aplicável a regra 'solve et repete' "⁴⁹.

Essas considerações, embora tendam a apresentar os pontos de contato entre as duas figuras que dão nome ao presente item, nos remetem a um questionamento de todo relevante: como compreender essas duas específicas formas de extinção da relação de débito do fisco diante da premissa, há tempos edificada, no sentido de que toda e qualquer relação jurídica advém da produção de uma norma individual e concreta? Ou, por outra: como podemos falar em repetição ou compensação, como formas de extinção da relação de débito do fisco, se, ao contrário do que fizemos

quando tratamos da obrigação tributária, não perscrutamos a norma (individual e concreta) em cujo conseqüente está aquela relação?

É exatamente essa a perspectiva com a qual operaremos nos próximos capítulos.

47 O processo tributário, p. 216.

48 O processo tributário, p. 221.

49 O processo tributário, p. 222.

CAPÍTULO 11

**Compensação Tributária
em Crise (Conflito de
Interesses em Matéria de
Compensação Tributária)**

11.1. A compensação tributária como fato relacional

Guardadas as conclusões formuladas nos capítulos anteriores e que, por agora, servirão como premissas, impende registrar que a compensação tributária pode ser focalizada (i) como uma forma de extinção da obrigação tributária (consoante faz o art. 156 do Código Tributário Nacional), (ii) como uma forma de extinção da relação de débito do fisco (convivendo, nessa condição, com outras formas que o sistema prevê, como, por exemplo, a execução nos termos do art. 730 do Código de Processo Civil), e, finalmente, (iii) como uma relação jurídica, como um fato relacional.

Tomado esse último sentido, podemos afirmar: compensação é vínculo que congrega dois sujeitos de direito, Estado-fisco e contribuinte, em torno de um objeto, uma determinada quantia de dinheiro, interferindo, para edificação desse liame, dois (sub)vínculos distintos e que são dotados (pelo menos idealmente) de mesma potência, embora operem em sentidos opostos – esses dois vínculos figuram na intimidade da relação de compensação dado que nela (compensação), consoante advertido, duas virtudes se apresentam: é, a um só tempo, forma extintiva de obrigação tributária e forma extintiva de relação de débito do fisco; ou seja, é verdadeiro produto de relações.

Uma nota de acréscimo: sendo a compensação tributária um fato relacional que resulta da adição de dois outros fatos de idêntica postura (ou seja, também relacionais), poder-se-ia enxergar, nela, o *produto de quatro vínculos*, justamente aqueles que se faziam presentes nas relações que a pressu-

põem (dois da obrigação tributária e dois da relação de débito do fisco). Embora não nos pareça interferir na tomada de conclusões a opção por uma ou outra forma de encarar o fato relacional da compensação – mesmo porque uma e outra implicam o mesmo resultado –, estamos convencidos sobre a relevância desse destaque: a compensação não é uma relação jurídica “*communis*”, em que intercedem, por pressuposto, duas forças; indo além, a compensação é produto de relações que se qualificam como *jurídicas*, no estrito sentido do termo.

E é forte nesses aspectos – reveladores desde sempre da estrutura híbrida da compensação tributária – que vem à luz a indagação: qual é a norma que põe, no mundo da faticidade jurídica, o fato (relacional) da compensação?

11.2. A norma da compensação tributária

À guisa de responder tal indagação, não custa realçar, preambularmente, que a construção da norma reveladora da compensação tributária é tarefa que se veste de um destacado grau de dificuldade.

É que, além de pressupor a relação jurídica tributária em sentido estrito (obrigação tributária) – e, consequentemente, a norma que a coloca no mundo –, o artífice da norma donde derivará o fato relacional da compensação haverá de pressupor, no desempenho da aludida tarefa, a existência de uma segunda norma, estruturadora, a seu turno, da relação jurídica de débito do fisco.

Serão, assim, duas normas, digamos, a matéria-prima básica com a qual se lidará; duas normas que, dada sua independência constitutiva, poderiam ser tomadas isoladamente, acaso nossa intenção fosse simplesmente revelar cada uma das correspondentes relações jurídicas (a tributária em sentido estrito – obrigação tributária – e a de débito do fisco), mas que, dada a nossa pretensão, deverão ser “combinadas”, para produção de uma terceira.

11.2.1. Revendo, em linhas gerais, as normas que proporcionam o surgimento da obrigação tributária e da relação de débito do fisco

A norma jurídica (no sentido estrito da expressão) é dotada de estrutura hipotético-condicional, única forma lógica que se compagina com o desiderato do direito, tal seja, o direcionamento do comportamento humano em suas relações intersubjetivas.

Nesse sentido, toda norma constituir-se-á de hipótese e consequência, pólos estruturantes do mínimo caráter deôntico que ela, norma, deve hospedar.

No específico campo da obrigação tributária, é o denominado *fato jurídico tributário* (ou fato gerador, ou fato imponível, como se queira) que assume a condição de antecedente normativo, enquanto que, na posição de consequente, o que se encontra é a própria *obrigação tributária*.

Noutro específico campo, o da relação de débito do fisco, é o denominado *fato jurídico do pagamento indêvido* que assume, por seu turno, a condição de antecedente normativo,

enquanto que a própria relação de débito do fisco é que encarna a postura do respectivo consequente.

11.2.2. Combinando as normas da obrigação tributária e da relação de débito do fisco para produzir a norma da compensação tributária

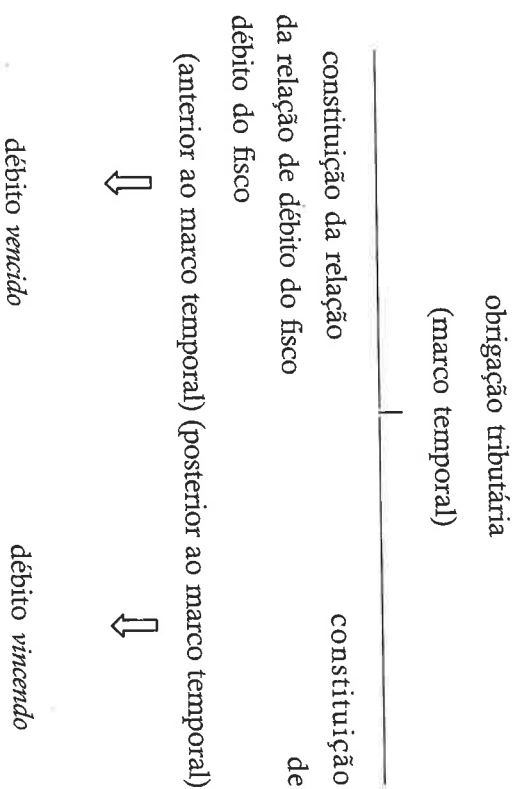
Postas tais realidades, cabe-nos ajuntá-las, combinando, nou-
tro falar, as normas (i) da obrigação tributária e (ii) da relação
de débito do fisco, donde surgirá, em tese, a norma da com-
pensação tributária.

É bem de ver que, à guisa de nos desincumbir dessa ta-
refa, um problema, quando menos aparente, se nos apre-
senta, tal seja, de saber em que ordem, se é que há uma
ordem, as “normas-base” da norma de compensação de-
vem ser tomadas.

Conquanto possa parecer insignificante, a questão em
apreço, preambular da construção da norma da compensa-
ção impõe uma certa reflexão, sustentada basicamente na
análise do tratamento que o direito positivo nacional dis-
pensa à própria compensação tributária. Com efeito, obser-
vada tal premissa, recorde-se que a compensação, no campo
tributário, operar-se não apenas entre débitos do fisco vinci-
dos, mas também entre débitos do fisco vincendos, tudo na
exata forma do art. 170, *caput*, e parágrafo único, do Código
Tributário Nacional.

Forte nessa característica, teríamos presente que a rela-
ção de débito do fisco (na qual se encontra cravado aquilo
que o sobredito dispositivo chama de “crédito do sujeito

passivo”) pode ou não estar constituída ao tempo da consti-
tuição da correlata obrigação tributária, de molde a sobrar,
para nós, duas possibilidades: (i) a primeira, de o débito do
fisco já estar constituído antes mesmo do crédito tributário,
caso em que ele será considerado vincido, operando-se a com-
pensação independentemente de qualquer providência; e (ii)
a segunda, de o débito não estar constituído, embora o cré-
dito já o esteja, caso em que será ele (débito) tido como
vincendo, operando-se a compensação, aqui, desde que ob-
servadas as providências a que alude o parágrafo único do
mesmo art. 170, ou seja, desde que providenciada a consti-
tuição da relação de débito do fisco. Tudo isso, de tal sorte
que, esquematizando, teríamos:



Tomado esse rumo, surge clara a idéia de que os
predicados em apreço, *vincido* e *vincendo*, apesar de recaírem

sobre a relação de débito do fisco, têm a sua verificação condicionada a um contraste que é celebrado a partir da obrigação tributária (sua referência, portanto). Empregando outros termos: o débito do fisco será tido como (i) vencido, se constituido antes ou simultaneamente com o crédito tributário; e (ii) vincendo, se constituido depois do crédito tributário.

Raciocinando a partir dessas premissas e já apontando para uma resposta definitiva à questão preambularmente formulada, cabe assentir que a obrigação tributária, quando cotejada com a relação de débito do fisco, hospedaria uma anterioridade lógica de tal monta, que impõe o reconhecimento de que o aspecto definidor do aparecimento do fato relacional da compensação tributária é a relação de débito do fisco, conclusão decisiva, no nosso modelo, para a construção da decantada norma de compensação.

Mais do que isso, a aludida conclusão guarda repercussão direta sobre um outro ponto de todo relevante: o que diz com a definição do momento em que aparece o direito à compensação.

Com efeito, indagando-nos sobre qual fato (obrigação tributária ou relação de débito do fisco) é predecessor do outro na norma da compensação, acabaremos chegando, por via reflexa, à pergunta (relevantíssima): “quando surtem direito/dever de proceder/suportar à/a compensação?”, em face da qual não se há de enxergar outra resposta senão a de que o momento decisivo será, sempre, o do surgimento, no mundo do direito, do fato do pagamento indevido e do consequente fato relacional do débito do fisco, e nunca o do surgimento do fato jurídico tributário e da consequente obrigação (tributária), tudo porque esses últimos, como supos-

tos lógicos daquele/outras, não são suficientes para a focalização da compensação tributária.

11.3. Norma jurídica individual e concreta e interpretação

Não obstante o esforço empreendido no item (e subitens) anterior, tencionando a construção da norma de compensação tributária, é bem de ver que, por estarmos lidando com o momento culminante do processo de realização do direito, muitos outros detalhes hão de ser considerados.

A par disso, o que deve ser recolocado, nesse momento, é que as normas jurídicas em sentido estrito, como juízos hipotético-condicionais, são construídas a partir de estruturas linguísticas desvestidas, no mais das vezes, da aludida postura (hipotética-condicional), ou seja, dos denominados *enunciados prescritivos* do direito positivo.

É evidente que, nesse processo, o sistema opera com regras de competência (além das de procedimento), por meio das quais confia o mister de produzir normas a determinados sujeitos, fato que, quando menos num primeiro momento, poderia ser suficiente para extirpar quaisquer dúvidas sobre a vinculabilidade (tomada tal expressão no sentido de sujeitabilidade) da norma produzida. Dir-se-ia, noutros termos: *produzida por agente competente e segundo o procedimento estatuído, a norma vincula, sujeita, não podendo ser desafiada.*

Sucedendo que no “jogo” da realização do direito, a norma individual e concreta decorre, muita vez, da atividade de um (e apenas um) dos sujeitos de direito envolvidos na correlata relação jurídica, o que faz necessária a abertura de

oportunidade para o sujeito que se encontra no outro pólo relacional de aceitar ou não a norma, situação que induz a um' outra indagação: *como poderia a norma individual e concreta não ser aceita, já que se supõe o respeito às regras, formas e materiais, que disciplinam a sua produção?*

Eis aí o ponto que tencionávamos tocar desde o início deste item.

Deveras, se se considerar, forte no que já dissemos, que o processo de realização do direito envolve a interpretação dos enunciados prescritivos que integram o sistema, expediente que se multiplica tantas vezes quantas forem as etapas por que passamos até chegar à norma terminal, é natural que as construções de um e outro sujeito possam distar radicalmente, fenômeno ainda mais evidente quando estamos falando de construção das aludidas normas terminais, uma vez que, sendo integrativas da derradeira etapa do processo de realização do direito, tais normas tendem a tocar, embora nunca toquem, a realidade social, descrevendo-a. Nesse sentido, por sinal, vale a advertência, oportuna, de Eros Roberto GRAU, *in verbis*:

"Podemos descrever o direito de várias formas e desde várias perspectivas; na verdade, contudo, não descrevemos jamais a realidade, porém o nosso modo de ver a realidade."

É que a realidade da qual tomamos consciência (isto é: a consciência do real) existe como existe (= está intrínseca) em nosso pensamento (ainda que o nosso pensamento – a consciência – seja por ela determinado).

A realidade (realidade da qual tomamos consciência) é o que aparenta ser (se apresenta = 'presenta') para cada consciência. Diante de um objeto qualquer, minha consciência recebe o im-

pacto do que ele representa (como ele se apresenta), para mim. Posso dizer, então, que minha consciência vê os objetos exteriores como eles são, visto que eles são (para nós), nas suas manifestações (aparições), absolutamente indicativos de si mesmos. Como, porém, os objetos e a realidade existem em suas manifestações (aparições) para mim, jamais os descrevo – os objetos e a realidade, descrevo apenas o modo sob o qual eles se manifestam (= o que representam) para mim.

*Logo, ao afirmar que podemos descrever o direito (note-se bem que me refiro, aqui, a direito como objeto em nível abstração) de várias formas e desde várias perspectivas, estou a dizer que o direito se manifesta para nós, de várias formas e desde várias perspectivas. E, também, que não descrevemos o direito, porém os nossos modos de ver o direito."*⁵⁵

Nesse contexto é que vem a primeira noção, no estrito campo da compensação tributária, de *litígio*, de *conflito de interesses*: fenômeno decorrente das potenciais divergências havidas entre as normas pretendidas e/ou construídas por cada um dos sujeitos de direito atuantes (Fisco e contribuinte), prenúncio do direito "em crise".

11.4. Divergências quanto às normas construídas pela Administração e pelo contribuinte no contexto da compensação tributária

A norma que põe no mundo jurídico o fato relacional da compensação pode ser produzida, conforme o caso, tanto por um como por outro dos sujeitos de direito partícipes do liame:

Quer edificada pelo Estado-fisco, quer pelo contribuinte, está sempre implícita, na norma concreta da compensação, a idéia de *contraditório*, responsável pela abertura de oportunidade para que um ou outro daqueles sujeitos se pronuncie, desafiando ou não a compatibilidade daquela mesma norma com as regras de produção previamente estabelecidas.

Nesse sentido, pode que um contribuinte, entendendo-se autorizado pelo sistema a produzir uma dada norma (“autolancamento”), conclua que também o está quanto à produção de uma outra norma – constitutiva do fato jurídico do pagamento indevido –, lançando, ao fim, a conseqüente norma de compensação e procedendo aos registros contábeis tidos como cabentes. Pense-se, contudo, que o Estado-fisco, por seus agentes e mediante os procedimentos pertinentes, chegue à conclusão de que os lançamentos engendrados pelo contribuinte padecem de tal ou qual vício, de molde a contaminar a norma de compensação. Em casos desse jaez, é intuitivo que o Estado-fisco não reconheça que a obrigação tributária tenha sido fulminada pela compensação, constituindo, então, um outro fato. Nesses casos, *ter-se-á*, em suma, a versão do Estado-fisco, decorrência lógica de um processo de interpretação que lhe é peculiar, contra outra versão, a do contribuinte, igualmente defluente de um processo de interpretação que lhe é próprio.

Por incabível, não trataremos, ao menos por agora, do processo de eliminação dos conflitos constituídos em situações como a descrita, reservando os capítulos subseqüentes para tanto.

Aqui, de qualquer arte, temos posto o arquétipo do fenômeno em pauta: *a compensação tributária em crise*, implicativo de sua *processualização*.

Conceitos Processuais Essenciais

CAPÍTULO 12

12.1. Jurisdição e Estado de Direito

Jurisdição é função estatal que se dirige à solução de conflitos de interesses, manifestada no bojo das relações processuais, e implementada, no mais das vezes, pela emissão de ato designado sentença.

O cometimento ao Estado da função de que falamos, consoante ensina Moacyr Amaral SANTOS, viria à luz desde o momento em que se reconheceu que a defesa privada (decorrente dos sistemas autotutelares e autocompositivos) comprometeria a paz social, revelando-se o Estado, nessa ordem de coisas, o ente mais capacitado a dirimir os conflitos de interesses não só pela força de que dispõe, como por nele presumir-se o interesse de assegurar a ordem jurídica estabelecida⁵⁶.

Mais que tudo, porém, estamos convencidos de que a história da jurisdição, como função estatal dotada do perfil que conhecemos hoje, é a história do próprio Estado de Direito, razão porque entendemos intimamente associadas tais ideias⁵⁷. Nessa linha, ensina Vicente GRECO FILHO que

56

Primeiras linhas de direito processual civil, v. 1, p. 67.

57

Segundo Agustín GORDILLO, aliás: "O conceito de Estado de Direito, por certo, não é unívoco e sofreu uma evolução que o foi aperfeiçoando. Numa primeira fase pode-se dizer que o fundamento era um respeito à lei por parte do Poder Executivo: este era o então vigente princípio da legalidade dos particulares. Logo os limites que o Estado de Direito impõe são estendidos à própria lei: se diz então, como já vimos, que também a lei deve respeitar princípios superiores; é o outro princípio fundamental do respeito à Constituição por parte das leis manifestado através do controle judicial da dita constitucionalidade. O indivíduo aparece, assim, protegido contra os avanços injustos dos poderes públicos numa dupla face: por um lado, que a Administração respeite a lei, e por outro, que o legislador respeite a Constituição. O cerne da questão radica sempre, como se

"*uma das conquistas no direito moderno e que se revela como verdadeira garantia do Estado de Direito é a da proibição da justiça privada ou da chamada justiça pelas próprias mãos*"⁵⁸.

Com efeito, tendo presente que a formulação de uma ideia firme de Estado de Direito sempre partirá da confluência dos pensamentos de Rousseau e de Montesquieu, é de se reconhecer, nele, no Estado de Direito, a existência de dois vetores básicos: o da igualdade e consequente soberania popular (sendo todos os homens iguais, a todos pertenceria o Poder) e o da tripartição dos Poderes estatais (todo aquele que tem Poder, tende a dele abusar e quem tem Poder absoluto, dele abusará absolutamente)⁵⁹, e, evidentemente, só se pode falar em função jurisdicional onde houver distribuição, ainda que por critério de tipicidade, de Poderes, o que, na tripla vista, supõe o Estado de Direito.

Se se considerar, agora, que a retenção dos abusos só poderia ser implementada mediante um sistema de divisão dos Poderes estatais que implicasse seu mútuo controle, ver-se-á que as ideias de Estado de Direito e de jurisdição seriam, deveras, muito íntimas⁶⁰. É que o controle de um Poder por outro ocorre debaixo da lei, em virtude, por outros termos,

percebe, em que os direitos individuais não sejam transgredidos por parte dos poderes públicos." (Princípios gerais de direito público, p. 68)

58 *Direito processual civil brasileiro*, v. 1, p. 33.

59 *Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, Discricionariedade e controle jurisdicional*, p. 13-4.

60 Tratando da atividade jurisdicional, oportunas as palavras de Geraldo ATALIBA, leia-se:

"*Esta função, sendo independente e pautada só pelas normas, assegura o equilíbrio dos poderes e oferece o máximo de garantias para o indivíduo em face do Estado*" (República e Constituição, p. 51).

da subserviência que todos, absolutamente todos, devem a ela. E é nesse momento que encontramos a estreita vinculação havida entre o ideário da legalidade e do Estado de Direito com a própria noção de jurisdição — o que, é bem certo, não é de se estranhar⁶¹, mesmo porque o conceito de Estado de Direito determina, invariavelmente, os contornos do princípio da legalidade, cujo espectro de significação, a seu turno, haverá de refletir o daquele.

12.2. Jurisdição como dever estatal (o denominado "direito de ação")

A partir de tais colocações, cobra anotar que, como função estatal, jurisdição é dever, e não poder, como se usa dizer normalmente.

Com efeito, outra não pode ser a posição do Estado-juíz, nas relações processuais, senão a de um mandatário, ficando-lhe reservados alguns instrumentos (justamente aquilo que se chama de *poderes*) unicamente para que atenda o mandato que se lhe deu. E tanto é *dever*, e não *poder*, que, segundo preconiza o princípio da inafastabilidade da jurisdição (consagrado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição), a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer conflito de interesses, viabilizando-se, com isso, o regular exercício do indigitado *dever* mesmo quando a lei (que

61 Não é por outra razão que Lucia Valle FIGUIREDO ensina "... que o princípio da legalidade surge como conquista do Estado de Direito, a fim de que os administrados não sejam obrigados a se submeter ao abuso do poder." (Curso de direito administrativo, p. 39).

seria francamente inconstitucional) postulasse a mitigação de seu alcance⁶².

Em termos lógicos, ensina Louvival VILANOVA, robustecendo a idéia de que a jurisdição é um *dever* estatal, que o ato de julgar, como nem sempre encontra no sistema uma regra geral que preveja o caso concreto, acaba se revelando como um ato que o completa (o próprio sistema)⁶³, mantendo-se intacta, agora dizemos nós, a noção de sistema — por isso mesmo que processo é relação jurídica mediante a qual o suposto titular de um direito inadimplido (direito esse decorrente de uma relação jurídica de direito material) reclama do Estado-juíz a prestação de um específico *dever*, tal seja, o de, diminuindo o conflito ali (na relação jurídica de direito material) confgurado, fornecer a tutela jurisdicional.

Nesse sentido é que o Estado-juíz figura como sujeito passivo de uma relação (a processual) modalizada pelo *obrigatório* e que tem por objeto o fornecimento de um provimento, materializado quer na forma de uma sentença, quer na forma de atos de execução.

Mais do que tudo, tal compreensão é a única capaz de atribuir sentido à idéia de um pretenso *direito de ação*, inevitavelmente presente em nosso sistema, desde que assumida pelo Estado a atividade compositiva dos conflitos de interesses.

62

Embora cuide especificamente da função administrativa, desempenhada preponderantemente pelo Poder Executivo, a lição de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, sobre a presente temática (em seu *Discricionariedade e controle jurisdicional*, p. 9-14), afigura-se perfeitamente aplicável à atividade jurisdicional.

63 As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, p. 178-9.

Pensemos, para aproximarmos-nos definitivamente de tal entidade, num ordenamento que obrigasse as pessoas a submeterem seus litígios à apreciação de órgãos do Estado, algo típico de sistemas que proibem a denominada *justiça pelas próprias mãos*. Imagine-se mais: que esse mesmo ordenamento, a par de jungir seus súditos à jurisdição, venha a tolher, de algum modo, o acesso à entidade estatal responsável por tal função (a jurisdicional). Tal situação, acaso verificada, implicaria, à evidência, um indisputável paradoxo, pois, se se impõe a jurisdição como sistema de composição de conflitos, necessário que se garanta o acesso dos jurisdicionados aos órgãos responsáveis por aquela atividade: pois é justamente daí que sacamos a noção básica do direito de ação, direito de acessar o Estado-juíz para dele cobrar o fornecimento de um ato que componha um certo conflito de interesses.

12.3. O direito de ação e o problema do acesso

efetivo à jurisdição

Parece lógico, e até mesmo óbvio, que jurisdição, como mecanismo de composição de conflitos de interesses, suponha o direito de ação, ou seja, a acessibilidade aos órgãos que a exercem (a jurisdição), pena de se desdizer a própria essência da atividade jurisdicional, negando-a — seria algo como querer que um sujeito saia de uma casa que tenha uma única porta estando essa mesma porta trancada.

Registre-se, porém, que a garantia de acesso aos órgãos jurisdicionais não pode nem deve se dar no campo puramente formal. Mais do que isso, essa acessibilidade há de ser ple-

na, efetiva, substancial, providência que exige, por exemplo, (i) a capacitação dos órgãos jurisdicionais com os meios e recursos (os instrumentos que caracterizam o *poder*) que todo sistema que se diz democrático impõe, (ii) que os jurisdicionados, os que buscam acessar a jurisdição, a encontrem inteira, sem mutilações, podendo dela receber, via de consequência, provimentos igualmente íntegros (se se busca uma medida liminar e os requisitos estão presentes, que se a conceda, independentemente do ritmo político-econômico com que esteja a operar o Estado; se se pretende uma sentença condenatória, que se a dê, havendo provas, e que se a cumpra, depois, executando-se o patrimônio de quem quer que seja; *etc.*), ainda hoje raros (infelizmente), por força de atos (no mínimo inconstitucionais) que insistem em mitigar o alcance da função jurisdicional.

O que se tem, em suma, é que o *direito de ação*, como contrapõe do dever estatal de prestar a jurisdição, não comporta, quando menos de início, restrições que não se compaginem com a essência dessa última, a jurisdição.

12.4. Direito de ação versus direito material

Cuidando de conceituar o direito de ação, João Batista LOPES enumera as diversas teorias que se formaram sobre tanto, mas que, em rigor, abordam mais propriamente a questão da autonomia do direito de ação, em cotejo com direito material⁶⁴.

Já vimos e revimos, com efeito, que jurisdição é atividade de que se desenvolve em vista de uma situação conflituosa havida no bojo de uma relação jurídica de direito material. Tal atividade, afora isso, é desenvolvida pelo Estado, ao qual compete fornecer os provimentos necessários à eliminação dos conflitos. Pois é precisamente no campo dessa relação que se trava entre jurisdicionado e Estado que se situa o *direito de ação*.

Especulamos, com isso, sobre um direito que se opõe ao Estado e que nada tem com o mérito da lide, com o direito material controvertido.

Outrora, é bem certo, já se pensou que o direito de ação seria apenas um reflexo do direito material: se o direito material existisse, nasceria, por conseguinte, o direito de reclamar do Estado sua proteção⁶⁵. Hoje, porém, senão uníssona, preponderante é a voz que proclama a autonomia daquelas duas realidades: a primeira relativa ao direito de suscitar do Estado a emanção de um provimento, e, a segunda relativa ao bem jurídico da vida sobre o qual recai a pendência.

Nesse sentido, apropriadas as palavras de Eduardo J. COULTURE, para quem "*a ação vem a ser, pois, em última essência, o substitutivo civilizado da vingança. Na atual configuração, esse substitutivo civilizado da vingança consiste em um poder jurídico de apelar para o tribunal, pedindo algo contrário aos interesses do demandado. A circunstância de ser essa pretensão fundada ou*

64 Ação declaratória, p. 17-24.

65 Reconfirma-se, nesse diapasão, as notícias vertidas na obra de João Batista LOPES, já referenciada.

infundada, é coisa diferente. Durante o litígio, dissermos, reina a incerteza. Só a decisão lhe põe termo"⁶⁶.

Essa autonomia, de qualquer sorte, ficará definitivamente demonstrada, em nosso sentir, quando investigarmos mais detidamente a relação processual (ou, simplesmente, processo), do que nos ocuparemos, reservadamente, no item seguinte.

12.5. Relação processual (ou processo)

Como quando tratamos da relação jurídico-tributária (a denominada obrigação tributária), também aqui, lidando com outra específica classe de relações jurídicas, agora as processuais, buscaremos trazer à luz os pontos que a peculiarizam, partindo, para tanto, das concepções genéricas que, recordem-se, referem-se a todas as relações jurídicas.

Diga-se, desde já, que a locução *relação jurídico-processual* e o termo *processo* serão usados como sinônimos, o que nos habilita a registrar, em primeiríssimo lugar, que *processo é relação*.

A par disso, entretimentos, é de todo importante, senão vital, que tomemos a relação jurídico-processual como uma espécie (peculiar) de relação jurídica.

É que, quando falamos em relação jurídica, vem à tona, em regra, a idéia de vínculo congregador de dois sujeitos de direito em torno de um objeto, aí residindo, por sinal, o efeito que é próprio das *normas primárias*, sobre as quais falamos alhures.

Não obstante tal certeza, rememore-se que, quando o assunto é relação *processual*, a circunstância acaba por ser bem outra: supondo o descumprimento do dever inscrito no conseqüente da *norma primária*, vem à baila uma outra norma, dita *secundária*, em cujo antecedente está justamente o fato de o dever jurídico clausulado na norma primária ter sido inadimplido. E será essa outra norma (a *norma secundária*) que dará à luz à decantada *relação jurídico-processual*, preconizando o surgimento de um vínculo no qual o sujeito ativo (que é a vítima do descumprimento do dever contido na norma primária) exige do sujeito passivo (que é o Estado) a imposição coativa do cumprimento daquele mesmo dever.

Tomemos em consideração, nesse sentido, as palavras de LouriVAL VILANOVA:

"Em rescritura reduzida, num corte simplificado e abstrato, a norma jurídica apresenta composição duplice: norma primária e norma secundária. Na primeira, realizada a hipótese fática, i. e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos e posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas em sentido estrito). Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (fático, antijurídico) fundante de outra pretensão a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária."⁶⁷

Frete a tais considerações, podemos avançar no sentido de assentir que processo mais do que relação jurídica, é relação jurídica que se inaugura em virtude do descumprimento do dever previsto no consequente de uma norma primária (a palavra *descumprimento* vem utilizada, como dantes advertido, em sentido amplíssimo).

Lancemos um exemplo, ainda que genérico.

Ocorrido um evento danoso, o agente responsável por sua realização está, em tese, obrigado a indenizar. Temos aí revelado, já de logo, o conteúdo de uma norma jurídica primária, em cuja hipótese está, grosso modo, o fato de alguém *causar dano*, e em cujo consequente está o nascimento de uma relação jurídica (prestacional e, portanto, não-processual) por força da qual o agente causador do dano é obrigado a indenizar a correlata vítima.

Imagine-se, agora, que o agente realizador do dano (concretamente considerado), a despeito do dever que se lhe impõe, não cumpra a prestação a que alude o consequente da precitada norma primária. Nesse exato instante, por certo, podemos falar em conflito de interesses, visto que em face da pretensão da vítima (que é de ver ressarcidos os seus prejuízos) contrapõe-se a resistência do ofensor em praticar os atos necessários ao aparelhamento da indenização. Esse conflito, segundo cediço, há de ser composto por órgão estatal que, segundo o sistema, detém atribuição para fazê-lo: deparamo-nos, nesse momento, com uma específica norma, a indigitada *norma secundária*, em cujo antecedente, segundo o nosso exemplo, está o fato de o sujeito ofensor não ter cumprido o correlato dever de indenizar, e em cujo

consequente encontramos uma relação pela qual o sujeito ofendido invoca a atuação do Estado no sentido de cumprir aquel'outro (o ofensor) a cumprir o mesmo dever. Essa a gênese da *relação jurídica processual*.

Mas não é só. Imprescindível aduzir, nesse esquema, a figura do sujeito em face do qual se pede a prestação da tutela estatal (jurisdicional), o *réu* (no nosso exemplo, aquele que causou dano e não indenizou). É que, segundo vimos sinalizando, a relação processual não se perfaz, não pelo menos idealmente, apenas com *autor* (aquele que cobra o dever estatal de compor a lide) e *juiz* (aquele de quem se cobra o referido dever), requisitando a presença do sujeito em face do qual a atuação estatal é reclamada (ou seja, o *réu*), sujeito esse que se considera àquela relação integrado desde convocado a tanto. Referida convocação (vocábulo utilizado, aqui, mediante certa concessão linguística) processa-se por meio do ato de citação, acerca do qual não temos oportunidade de produzir grandes ilações nesse específico estágio, mas que, sem prejuízo de nosso discurso, merece a presente referência.

Fixada, assim, a ideia de *processo mediante pleno contraditório*, não nos parece difícil compreender, agora sim, a noção de trididade, característica própria das relações processuais e que quer significar, em suma, que três seriam seus termos subjetivos — autor, réu e juiz⁶⁸.

68 Nesse sentido, caminham os arts. 219, caput, e 263, segunda parte, ambos do Código de Processo Civil; leia-se:

"Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosas a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente,

Devemos reconhecer, postas as coisas dessa forma, que ao lado do direito que se põe a todo e qualquer sujeito no sentido de suscitar do Estado-juíz a prestação da tutela jurisdicional, há, igualmente portentos, o correspondivo direito de o sujeito que será ferido pela mencionada prestação de opor sua resistência. Daí podemos sacar que a relação jurídico-processual é o produto de um bloco de relações; é, por assim dizer, *relação de relações*, operando-se, em primeiro lugar, a relação linear entre autor e juiz, e, logo depois, uma outra relação, linear como a primeira, mas desta feita entre juiz e réu: da combinação dessas duas relações básicas é que surge a angularidade da relação processual completa, ou seja, aquela que se conforma pela adição daquelas duas primeiras relações (lineares)⁶⁹.

constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.”

“Art. 263. Considera-se proposta a ação, tanto que a petição inicial seja despachada pelo juiz, ou simplesmente distribuída, onde houver mais de uma vara. A propositura da ação, todavia, só produz, quanto ao réu, os efeitos mencionados no art. 219 depois que for validamente citado.”

69

Sobre a questão, preciosas, mais uma vez, as palavras de Lourival

VILANOVA, in verbis:

“Figuradamente, se a relação material era horizontal, unilinear, a relação formal fez-se angular: não se desenvolve linearmente de A para B, pois conflui em C. Perfaz-se outra relação R’. Esta é uma relação composta de duas relações processuais, eficácia de dois fatos jurídicos (atos jurídico-processuais): o exercício do direito de ação e o exercício do direito de contradição. Termo comum dessa *dúplice* relação processual é o órgão jurisdicional. No conjunto, o processo é uma *série ordenada de relações*. (...) Para valer-se da coação, o sujeito do direito reveste-se de capacidade processual. Para valer-se da incidência de norma processual; do mesmo modo, o sujeito passivo investe-se de capacidade processual para se opor. Ao direito de ação contrapõe-se o direito de defesa. No exercício de um e de outro, os sujeitos dirigem-se ao Estado-juíz, com este constituindo relação: o exercício do direito de ação provoca no órgão julgador o dever jurisdicional de acolher o pedido, o dever de praticar o ato processual — despachar e mandar citar o sujeito passivo. O exercício do direito de defesa dirige-se ao juiz e outra relação linear se constitui: o órgão julgador contrai o dever de acolher a defesa. As duas relações

A despeito dos embates doutrinários travados a partir do exame de tais aspectos⁷⁰, estamos, pois, que outra não pode ser nossa opinião senão a de que processo é, de regra, relação triádica necessariamente *angular* — pelo que recusamos a ideia de um processo *triangular*, ou seja, um processo em que se reconheça comunicação direta entre autor e réu⁷¹.

lineares, reunidas em um ponto — o órgão jurisdicional — pertazem a angularidade da relação jurídico-processual. O objeto comum de ambos os sujeitos, o ativo e o passivo, é a prestação da tutela jurisdicional do Estado. O pedido contido na ação proposta demarca o campo de incidência da prestação jurisdicional para todos os sujeitos de direito intervenientes na relação processual. Não poderá ampliá-lo a contestação. Observemos, de passagem, que o direito subjetivo processual de defesa não é sempre de exercício obrigatório. O sujeito passivo pode ou não exercê-lo. Ao seu exercício não corresponde pretensão material ou processual do sujeito ativo. O sujeito passivo pode omitir a defesa e deixar que o curso da relação corra à revelia. Por isso, dizem-se *ônus* e não *deveres* jurídicos em sentido estrito.” (Causalidade e relação jurídica, p. 124-5).

70

Sobre os quais se debruça Sônia Márcia Hase de Almeida BAPTISTA, in verbis:

“Para o processualista Helwig, a relação processual tem a forma angular, convergindo toda a atividade, ônus e situação das partes para a figura do juiz, não se estabelecendo contato direto entre as partes. Na concepção de Wach, a relação é triangular, contendo, além do vínculo fundamental das partes com o juiz, também pontos de contatos diretos com as partes.” (Direito processual civil, p. 68).

71

Lutz Vicente CERNICCHIARO (“Relação processual”, p. 1) expõe de forma

concisa, porém completa, algumas posturas sobre o tema; embora sua ocupação, naquele instante, caminhasse no sentido do processo penal, encarecemos o exame de seu magistério, pois que, além de elucidativo, afigura-se de todo aplicável aos nossos objetivos; confira-se:

“A relação jurídica (inclui a processual) é vínculo entre duas pessoas (pelo menos), compreendendo complexo de direitos e obrigações contrapostos. (...) A doutrina debate a respeito do momento da formação da relação processual. E mais: se tal relação é linear, angular, ou triangular. Na espécie, insuperáveis as lições de Leone. O professor italiano desenvolve este raciocínio: a relação jurídico-processual é, na verdade, um feixe de relações; como tal, vincula várias pessoas. Deduzida queixa, ou denúncia, forma-se relação entre o querelante, ou o Ministério Público, e o juiz; quando despacha, mandando citar o querelado, ou o réu, novas relações se postam. De um lado, entre o juiz e o citado. E mais: Entre o citado e o querelante, ou o Ministério Público. Não há triângulo, ou relação angular. Também não vinga a idéia linear. Tem-se, pois, feixe de relações. Cada um vincula as pessoas que, de uma forma, ou outra, participam do processo, seja como magistrado, promotor público, réu, assistente de acusação, perito, testemunha.”

Ademais, julgamos por bem admitir, aqui, que a relação jurídico-processual, por suscitar a participação estatal, é daquelas que ostentam caráter *público*, circunstância que nos autoriza a aplicar, no que pertine às requestadas relações (as processuais), vetores construídos a partir de outros ramos (didáticos) do direito, como, por exemplo, o Direito Administrativo e o próprio Direito Tributário, em cujas relações também figura o Estado – não como julgador, por óbvio, mas sempre de molde a atribuir natureza igualmente pública ao vínculo.

Finalizando esse ponto, importa-nos referir que, procedimental falando, a relação processual revela-se como conjunto de atos lógica e cronologicamente concatenados com o escopo de alcançar um ato-fim (em regra, uma sentença), daí advindo a assertiva, de certa forma comum, no sentido de que *processo é entidade complexa, resultante da junção de uma série de atos – idêia, aliás, que se harmoniza com outra, já proposta, no sentido de que a relação processual consubstancia-se num produto de relações.*

CAPÍTULO 13

Classificação das “Ações” e Processo Tributário – Buscando Construir um Critério de Classificação para as “Ações Tributárias”

13.1. A relação processual-tributária

A partir das diretrizes firmadas no capítulo anterior, passaremos a lidar, doravante, com a *relação processual-tributária*, pressuposto para o exame de certos problemas que orbitam em torno da compensação tributária.

Com efeito, sabendo:

- (i) que obrigação tributária é vínculo que decorre da verificação (e constituição em linguagem competente) de um evento descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, vínculo esse que congregará, de um lado, sujeito ativo (Estado-fisco)⁷², e, de outro, sujeito passivo (contribuinte), o primeiro ostentando o direito subjetivo de exigir do segundo (detentor, a seu turno, do correlato dever subjetivo) o cumprimento de uma prestação de natureza patrimonial, tal seja, o pagamento de tributo; e,
- (ii) que processo é, por sua vez, vínculo de direito que decorre da verificação (e constituição em linguagem competente) do evento descrito no antecedente de uma norma jurídica secundária, vínculo esse que congregará, de um lado, a figura do autor (aquele que pede a prestação da tutela jurisdicional), de outro, o Estado-juiz (aquele a

72 Ou por alguém que aja em seu nome, consoante advertência que buscamos fazer desde o início deste trabalho e que encareçamos seja subentendida todas as vezes em que referimos a aludida entidade.

quem se pede a prestação da referida tutela), e, num terceiro flanco, o réu (aquele em desfavor de quem se pede a prestação da decantada tutela);

é de rigor convir que as relações processuais tributárias instaurar-se-ão por força do “descumprimento” da obrigação tributária, constituindo-se, por isso mesmo, entre os mesmos sujeitos de direito envolvidos na aludida relação (a obrigação tributária), mais o Estado-juiz.

Note-se que essa breve descrição calha com a idéia de que a instalação de toda e qualquer relação processual (inclusive as tributárias) estaria a supor o descumprimento do dever incrito no consequente de uma *norma primária*, tomado o termo “descumprimento” sempre em sentido amplíssimo.

Como quando tratávamos das relações processuais em gênero, também agora cumpre registrar que o processo tributário, triádico que é, suporá a presença do sujeito ao qual se pede a prestação da tutela jurisdicional, além do réu, aquele em desfavor de quem se pede, valendo as mesmas observações que delineamos quanto à angularidade desse tipo de relações.

Nessa linha, a única peculiaridade quando falamos de *processo tributário* estaria domiciliada na circunstância de a relação jurídica que estaria a padecer de alguma “doença” seria, por invariável, a própria obrigação tributária.

Ademais de tudo isso, é nosso desejo encerrar o presente item, consignando que também as relações processuais tributárias podem ser definidas (como as relações processuais em geral) como conjuntos de atos concatenados com o escopo de alcançar um ato final — em regra, uma sentença. E, assim

agindo, realçando o aspecto procedimental que se hospeda no conceito de processo tributário, colhemos espaço para lançar um expediente metodológico de todo necessário à análise das questões processuais atinentes à compensação tributária: a construção de um quadro de possibilidades.

À guisa de fornecer alicerce para esse quadro — evitando o emprego aleatório de critérios de classificação —, buscaremos operar com alguns conceitos que o direito processual consagra.

13.2. Os denominados elementos identificadores da ação (processo)

Sem prejuízo do conteúdo significativo que pode ser atribuído ao termo *ação*, urge repisar que esse mesmo termo por vezes é empregado, no plano do direito positivo, como sinônimo de *processo*.

Será, destarte, com esse sentido que operaremos nesse tópico, dedicado à investigação dos denominados *elementos identificadores da ação*, ou, por outra, os *elementos identificadores do processo*.

O termo *elemento* pode ser definido, em sentido geral, como “*uma das partes mais simples de que é feito um composto.*”⁷³ Nesse diapasão, se dissermos que todos os elementos que compõem um dado ente são idênticos a todos os elementos que compõem um outro ente, estaremos a reconhecer que as entidades em foco seriam idênticas⁷⁴.

73

André LALANDE, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*, p. 293.

74

É bem de ver que duas entidades não poderiam ser tomadas, jamais, como

Confrontemos tal raciocínio com a letra do parágrafo 2º do art. 301 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

“Art. 301. (...)

2º. *Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.*”

É evidente que o sistema do direito positivo brasileiro incorporou, à guisa de definir os elementos componentes da ação, a denominada *teoria das três idêntidades*, refletindo nas figuras (i) das partes, (ii) do objeto e (iii) da causa de pedir os elementos da ação (ou melhor, do processo).

Assim, se pretendemos definir um dado processo, teremos de focar, necessariamente, essas três realidades. Definido um específico processo, acaso nos deparemos com outras cujas partes, objeto e causa de pedir sejam iguais aos daquele, teremos, por invariável, a conclusão de que tais processos seriam idênticos, ou, consoante define o próprio código, *litispendentes* (“§ 3º. *Há litispendência, quando se repete ação, que está em curso*”; art. 301, parágrafo 3º, primeira parte, do Código de Processo Civil).

13.3. Elementos identificadores da ação (processo) versus denominação das ações (processos)

Postos tais aspectos, fica claro que a denominação que se atribui a uma dada ação (processo) afigura-se absolutamente

irrelevante para a sua identificação: a atividade de definição de um processo, ao contrário do que se possa querer, exigirá unicamente o exame dos elementos que o compõem — especialmente seu pedido, por razões que podemos comentar a enfrentar.

13.4. Classificação das ações (processos)

Sendo certo que ação consiste no direito de invocar, perante o Estado, a prestação da tutela jurisdicional, e que referido vocábulo serve para designar, ademais disso, o instrumento (processo) mediante o qual se exercita o referido direito (*falano ingressa com uma dada ação porque tem direito de ação*), é necessário reconhecer, nesse passo, que a indigitada tutela pode (i) vir a assumir (e de fato assumirá) diferentes perfis; e (ii) decorrer da adoção de procedimentos igualmente distintos, donde ressurgem o tema da *classificação das ações*.

Ensina Vicente GRECO FILHO que “*em época anterior à formulação dos princípios científicos do direito processual, por influência do Direito Romano e seus intérpretes nos primeiros séculos da era moderna, as ações eram classificadas segundo a natureza do direito material invocado ou pelo tipo de bem jurídico pretendido pela parte. Tradicionais, portanto, eram as classificações das ações em pessoais (fundadas em direito pessoal) e reais (fundadas em direito real), petitorias, possessórias etc.*”⁷⁵.

absolutamente idênticas, pois que, se assim fosse, não teríamos dois, senão um único ente. A “*identidade*” a que nos referimos aqui deve ser compreendida, portanto, com certo tempero, admitindo-se-a por presunção, necessária a manutenção do sistema.

75 Direito processual civil brasileiro, v. 1, p. 93.

O mesmo autor adverte, entretantes, que, sob o aspecto processual, só poderiam ser aceitas classificações que levassem em consideração o tipo de provimento jurisdicional invocado (ou seja, a tutela pretendida pelo autor) ou o tipo de procedimento adotado⁷⁶, ideia que é, deveras, a mais consentânea com a realidade fixada em nosso direito positivo. É que, segundo preordena o Código de Processo Civil brasileiro, as espécies processuais são definidas, ou pela natureza da providência solicitada ao Estado-juiz (nesse sentido, teríamos *processo de conhecimento*, *processo de execução* e *processo cautelar*), ou então pelo procedimento pelo qual se pautam (nesse sentido, teríamos, doutra parte, *processo de rito ordinário*, *processo de rito sumário* e *processos de rito especial*, ademais dos ritos previstos especificamente para os processos cautelares e executivos).

Dai, precisamente, o porquê de nossa afirmação no sentido de a tutela poder assumir, concretamente, perfis diferentes, além de poder defluir da adoção de procedimentos também diversos.

13.5. O critério da natureza da tutela jurisdicional (pedido)

Processo, já o sabemos, é relação jurídica que se trava a partir de uma outra relação jurídica (de natureza material), cuja posição é justamente o que é pretendido pelo autor:

Processo tributário, de igual modo, é também relação jurídica que se trava a partir de uma relação jurídica de direito material: especificamente a denominada obrigação tributária.

Guardadas essas premissas, força convir, aqui e agora, que a providência jurisdicional desejada por quem ingressa com um processo (invocando seu correspondente *direito de ação*) deve ser tal que, *in concreto*, reste viabilizada a possibilidade de se eliminar o vício que obsta o desenvolvimento da relação de direito material. Com isso, logramos compreender, então, o motivo que faz com que a natureza da tutela jurisdicional seja fator determinante, sob certo critério, da índole do processo.

Relembre-se, com efeito, que processo é entidade complexa, estruturada pela junção de três elementos básicos, tais sejam, *as partes*, a *causa de pedir* e o *pedido*, dos quais um, o terceiro, estaria capacitado, a despeito dos outros, a denunciar a efetiva natureza do processo, denunciando, afora isso, a natureza da própria tutela jurisdicional almejada.

É no *pedido* (ou *objeto*, sua outra denominação), de fato, que encontramos o domicílio dos fatores necessários à sua identificação (do processo). E assim temos, pois é o pedido que revela a pretensão do autor, mediata e imediatamente, servindo para fixar, bem por isso, o desenvolvimento da atividade jurisdicional.

Destarte, se o pedido do autor volta-se num certo sentido, será nesse sentido que a jurisdição, como atividade estatal, desenvolver-se-á — essa ideia entrelaça-se firmemente com o primado da inércia, segundo o qual a um dos sujeitos envolvidos na relação jurídica de direito material compete acionar o aparelhamento da máquina jurisdicional, que funcionará na exata medida dessa provocação⁷⁷.

Temos, com isso, que a classificação que se baseia na natureza da tutela jurisdicional implicará, sempre, a análise do pedido formulado em cada caso concreto, que acabará por revelar-se, por isso mesmo, o elemento determinante da natureza de qualquer processo.

13.6. Agções (processos) em espécie (tomado o critério da natureza da tutela jurisdicional pretendida)

Utilizando-nos do método classificatório referido no tópico imediatamente anterior (que considera o pedido deduzido pelo autor), depararemos-nos com uma divisão triádica dos processos. Falaremos, assim, em (i) processos de conhecimento; (ii) processos de execução; e (iii) processos cautelares.

13.6.1. Ação (processo) de conhecimento

Os processos de conhecimento provocam o fornecimento de uma providência jurisdicional que decorre, segundo induz o próprio nome dessa categoria, de ampla atividade cognitiva do órgão julgador, tudo para que, por meio daquela mesma providência, seja possível a construção de uma norma individual e concreta capacitada a compor o conflito de interesses de que se estiver tratando.

Em razão da variedade de meios de definição das relações processuais, é usual a subdivisão do processo de conhecimento, na doutrina, em três níveis, a saber: (i) o pri-

meiro onde se encontram os que visam à mera declaração de existência ou inexistência de uma relação jurídica (*ações declaratórias*); (ii) o segundo preenchido pelos que visam à condenação do réu ao cumprimento de certa prestação (*ações condenatórias*); e (iii) o terceiro composto pelos que tendem à constituição ou desconstituição de uma situação jurídica (*ações constitutivas*)⁷⁸.

É bem de ver que o subsistema do direito positivo processual civil brasileiro não experimenta, em si mesmo, a indigitada classificação, que, consoante registramos, se faz usual nos domínios da doutrina. Sem pretender nos deter sobre tal aspecto — que colocaria em dúvida, ao que sentimos, a utilidade da divisão em apreço —, curvamo-nos, de início (e apenas de início), à unanimidade dos processualistas, aceitando, na sede deste trabalho, o aludido trinômio.

Assim, seguindo os passos firmados pelos textos que se ocupam de descrever o direito positivo processual civil brasileiro, teríamos:

- (a) que as *ações declaratórias* seriam daquelas em que o pedido deduzido pelo autor guardaria referência apenas com a declaração de existência (ou inexistência) de uma certa relação jurídica — e nada mais do que isso; nesse sentido, dir-se-ia, no contexto de tais processos, que o conflito de interesses que estaria a justificar sua propositura giraria em torno exclusivamente da incerteza quanto à existência de um certo vínculo entre as partes, bus-

⁷⁸ "Art. 2º. Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais."

78 Dessa divisão trata Sônia Márcia Hase de Almeida BAPTISTA (*Direito processual civil brasileiro*, p. 48), dentre tantos.

cando-se, por isso mesmo, a *declaração* (daí o nome da própria categoria) de que existe ou de que não existe (tudo conforme o pedido do autor) a relação jurídica de direito material em debate;

- (b) que as *ações condenatórias* seriam daquelas provocativas da entrega de um provimento jurisdicional que, indo além da mera declaração de existência de uma dada relação jurídica, constituiria um título com força executiva, ou seja, um documento descritivo, em linguagem hábil, de uma relação jurídica prestacional e que, por isso mesmo, estaria revestido (esse mesmo documento) de certas prerrogativas em nível de exigibilidade;

- (c) que as *ações constitutivas* seriam as dotadas do objetivo de ver editado um provimento jurisdicional capaz de criar (*constituir*), modificar (*reconstituir*) ou extinguir (*desconstituir*) uma relação jurídica – nesse sentido, ao que se vê, referidas ações desapareceriam das declaratórias, quando menos de início, pois que o seu escopo estaria em obter uma *inovação na ordem de relações jurídicas*, e não a mera declaração sobre algo (uma relação jurídica) que já existe.

A par dessa divisão, é reconhecida, no seio de toda ação condenatória e constitutiva, uma certa carga declaratória, pois, para julgá-las, o órgão jurisdicional haveria de perpassar pela questão da existência (ou não) do vínculo material que habilita o autor a postular, em face do réu, a condenação e/ou a (des)constituição. Não obstante isso e ainda seguindo os passos firmados pela doutrina tradicional, seria

preciso realçar que a aludida carga declaratória, insita tanto às ações condenatórias quanto às constitutivas, não as transmutaria em ações daquele jaez, visto que uma ação declaratória assim o seria desde que seu pedido consistisse *unicamente* na declaração de existência ou inexistência de uma relação jurídica, daí defluindo, por sinal, a denominação, por alguns preferida, *ações meramente declaratórias*⁷⁹.

13.6.2. Ação (processo) de execução

Quando se fala de *jurisdição*, é comum assentar que seu objetivo está na composição de conflitos de interesses verificados no âmago de relações jurídicas de direito material, o que ocorreria, no mais das vezes, por meio da edição de provimento veiculador de uma norma individual e concreta, substitutiva das vontades divergentes das partes litigantes.

Paralelamente a isso, é necessário consignar que essa norma pode, em certos casos, já estar contida num documento ao qual o ordenamento outorga força executiva, ou seja, num documento revestido de requisitos tais que permitam a execução do que nele se contém, independentemente da emissão, pelo Estado-juíz, de uma sentença. Pode, ademais, que a norma individual e concreta já esteja vertida no seio de uma sentença transitada em julgado. Ao fim de tudo, pode que essa norma, a despeito de já posta, não encontre ressonância no mundo da faticidade social, deixando qualquer dos sujeitos que nela despontem – lembre-se que estamos

falando de norma *individual* e concreta – de se submeter ao comando contido em seu bojo.

Para esses casos, não seria natural que se cogitasse de intervenção estatal tendente a pronunciar a relação jurídica de fundo, porquanto já existe, reitere-se, norma (individual e concreta) nesse sentido: o processo de realização do direito, em situações como a que prefiguramos, encontrar-se-ia trunhado, dada a não-verificação, na realidade social, da conduta descrita na norma individual e concreta.

É precisamente aí que se coloca o segundo viés da atividade jurisdicional, especificamente tendente a provocar a realização (forçada) daquilo que já consta no documento (título executivo) onde habita a norma.

Nesses casos, embora não remanesça interesse quanto à prolação de uma sentença, há, em contrapartida, indiscutível necessidade de obter atos tendentes à efetivação do direito estampado no documento adrede referido, atos esses atribuídos ao Estado-juiz, que age, nesse contexto, no seio dos denominados *processos de execução*.

O objetivo dessa categoria estaria, pois, na prática de atos (estatais) propiciadores do direito subjetivo atestado no título.

13.6.3. Ação (processo) cautelar

Vimos até agora que os processos ou serão de conhecimento ou de execução. Ademais dessas modalidades, todavia, é mister acrescentar uma terceira: a das *cautelares*.

Para que se compreenda essa espécie, é mister que se imagine, por hipótese, que a tutela jurisdicional almejada por uma

pessoa esteja sendo ameaçada ou obstada de alguma forma. É o que se passa, por exemplo, quando o sujeito que é portador de um título executivo, ajuizado o competente processo de execução, tem notícia de que seu devedor tenciona mudar seu domicílio com o propósito de frustrar o pagamento da dívida (em situações como essa, ao que se percebe, de pouco adiantaria que o juízo da execução viesse a determinar a penhora de bens do devedor).

Para esses casos é que se fala em cautelaridade, ou seja, em proteção da eficácia da tutela pretendida por meio de outro processo – por isso, aliás, diz-se que os processos dessa natureza ostentam função auxiliar e subsidiária, servindo à tutela de outro feito⁸⁰.

13.7. O critério do procedimento

Os procedimentos (ou ritos), dentro da concepção da teoria geral do processo, são dotados de função meramente instrumental, consubstanciando a marcha do processo.

Essa marcha, essa forma de movimentação, essa maneira de desencadear-se, é, em regra, a mesma para todos os casos, sobressaindo a ideia de um procedimento de índole *geral* (ou *commun*, como se usa dizer) e que se subdivide em *ordinário* e *sumário*.

Excepcionalmente, porém, a marcha processual pode vir a assumir outro perfil, tudo de acordo com certos critérios

80 Humberto THEODORO JÚNIOR, *Processo cautelar*, p. 41-2.

preordenados em face do direito material controvertido. Falar-se-á, nesses casos, em *procedimentos especiais*.

Pela sistemática do Código de Processo Civil, os procedimentos especiais (ao menos os conectados aos processos de conhecimento) vêm previstos nos arts. 890 e seguintes, subdividindo-se em *procedimentos especiais de jurisdição contenciosa e procedimentos especiais de jurisdição voluntária*, isso sem contar com os procedimentos (também especiais) que vêm disciplinados em leis extravagantes, alguns deles, aliás, especialmente caros em nível de processo tributário, como é o caso do procedimento da ação de mandado de segurança.

13.8. Classificação das ações (processos) no campo tributário

Operaremos, a partir de agora, no específico campo das relações processuais tributárias, promovendo sua classificação de acordo com nossa específica visão, mas sempre calçados nas premissas que até então nos orientaram.

Para cumprir essa missão, julgamos necessário reforçar, aqui, a idéia de que as relações processuais tributárias, por convenção firmada alhures, são aquelas que giram em torno de uma específica classe de relações jurídicas de direito material, tal seja, a classe das *obrigações tributárias*, sendo essa a nota que as peculiariza.

Mais do que isso, temos como imprescindível reafirmar que essas relações, as obrigações tributárias, só ensejam a formação dos correlatos processos (tributários) se e quando contaminadas por algum obstáculo ao seu regular desenvolvimento e extinção.

Dentro desse contexto, possível enxergar, então, duas situações, a partir das quais iniciamos nosso intento de classificar: (i) na primeira dessas situações, a relação jurídica de direito material (a obrigação tributária) estaria contaminada por vício alegado pelo contribuinte; (ii) na segunda, a seu turno, a relação jurídica de direito material (a obrigação tributária, repita-se) estaria a padecer do vício do descumprimento no sentido estrito do termo, que obsta, tanto quanto antes, a sua regular marcha, mas que, peculiarmente, é vício passível de ser suscitado pelo Estado-Fisco.

Em suma, destarte, o que queremos dizer é que as circunstâncias que impedem o esperado desenvolvimento (marcha) e extinção das obrigações tributárias podem ser alinhadas em dois grupos, cada qual gerando a formação de um tipo de processo (tributário), um e outro carregado de contornos próprios.

Pensemos: (i) a obrigação tributária é composta de três elementos (sujeito ativo, sujeito passivo e objeto), além dos correlatos vínculos (crédito e débito tributários); (ii) sua extinção (da obrigação tributária) dar-se-á à medida que ocorrer o desaparecimento de um daqueles elementos, o que, em rigor, quer significar que ou os sujeitos envolvidos na obrigação promovem os atos necessários à extirpação do crédito e do débito que estão ali em jogo (fazendo-o, *v.g.*, pelo pagamento, pela compensação, *etc.*) ou então ela (a obrigação tributária) perdurará, sem um fim definido.

Dai, com efeito, é que brota a divisão proposta pouco antes: (i) de um lado, pode que o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) entenda que qualquer um daqueles

elementos constitutivos da obrigação tributária ou não se apresenta (o que implicaria a inexistência, desde sempre, da relação) ou, mesmo que um dia tenha se apresentado, não deveria, hoje, ser reconhecido (o que importaria a desconstituição, atual, da relação); (ii) de outro, pode que o contribuinte, mesmo sem manifestar qualquer daqueles pontos de vista, deixe de cumprir o dever jurídico que se lhe colocava, omitindo-se quanto à entrega da prestação correlata.

Duas seriam, assim, as consequências processuais básicas: (i) como a obrigação tributária surge por força de norma individual e concreta, caberia ao contribuinte, no primeiro caso, buscar desconstituí-la (caso já tenha sido produzida) ou evitar a sua constituição (caso ainda esteja por ser produzida); e (ii) como a obrigação tributária surge, reitere-se, por obra de uma norma individual e concreta, caberá ao Estado-fisco, no segundo caso, reverter sua condição de sujeito ativo “vítima” do descumprimento do dever jurídico que se colocava em seu favor, buscando a constituição dos atos necessários à sua satisfação forçada.

Seja qual for o sentido com que operemos, não custa registrar, retornando a um aspecto que já enfrentamos, que contribuinte e Estado-fisco, tanto numa como noutra situação, sempre deverão buscar o Estado-juiz, cobrando-lhe a prestação da atividade jurisdicional cabível, com o consequente aparelhamento da decantada relação processual tributária.

Feita essa advertência (essencial para a coesão de nosso raciocínio), cumpre registrar, agora, que na primeira categoria por nós mencionada, a atuação do contribuinte dar-se-á por

intermédio de variados instrumentos processuais, todos circunscritos, basicamente, ao universo dos processos de *conhecimento* ou *cautelares*; já na segunda categoria, a atuação do Estado-fisco dar-se-á por meio de processo de natureza *executiva*, mais precisamente as denominadas *execuções fiscais*.

E assim ocorrerá, note-se, porque (i) quando o Estado-fisco operaativamente no campo do processo tributário, ele já o faz munido de uma norma individual e concreta (que consubstancia a própria obrigação tributária), dotada, como tal, de vinculabilidade dos sujeitos que nela se contêm; caber-lhe, nesse contexto, reclamar do Estado-juiz apenas a prática dos atos de realização daquela norma (os ditos *atos executivos*); (ii) quando, em contrapartida, é o contribuinte que operaativamente no campo do processo tributário, o que se colocará, sempre e invariavelmente, será um pedido para que o Estado-juiz impeça a formação da referida norma individual e concreta (geradora da obrigação tributária *in concreto*) ou, já existindo tal norma, para que o mesmo Estado-juiz corte seus efeitos.

Dáí, pois, é que surge, para nós, o mais marcante critério de classificação das modalidades respeitantes ao processo tributário, a saber, o que toma em consideração o sujeito ativo da relação processual (se Estado-fisco ou se contribuinte), critério esse cuja maior virtude estaria na capacidade de extremar os casos em que se cobra do Estado-juiz a produção de uma norma “impeditiva” de outra norma (o que ocorreria no âmbito das “ações” do contribuinte) daqueles em que se cobra do Estado-juiz a realização do conteúdo de uma norma já posta.

E será tratado, como o faremos no item subsequente, de certas espécies processuais-tributárias, que se perceberá, em tonalidade prática, os efeitos dessa classificação, mediante a qual sentimo-nos definitivamente aptos para enfrentar pelo menos alguns dos problemas processuais que orbitam em torno do instituto da compensação tributária.