

# **Compensação Tributária - Limites Estabelecidos pela Lei Complementar Nº 104/2001.**

*José Mörschbacher*

*Desembargador Geral aposentado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e  
Advogado em questões tributárias perante os Tribunais.*

**RESUMO:** Superados na sua essência os problemas da devida atualização monetária dos precatórios judiciais envolvendo a restituição de tributos pagos indevidamente, adveio a autorização legal de sua compensação, através do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 e alterações posteriores.

Ao início, inúmeras empresas, pondo de lado o princípio constitucional da presunção de legitimidade das leis criadoras do tributo, procederam à compensação antecipada, quando ainda não se podia falar, juridicamente, em pagamento indevido, fato que provocou a reação do fisco e a edição da LC 104/2001, acrescentando o art. 170-A ao CTN, a vedar a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão.

Em favor da interpretação do artigo 170-A do CTN visando uma solução jurídica adequada, apregoa-se:

a) em primeiro lugar, o esforço no sentido de afastar possível conflito da norma com a garantia constitucional do irrestrito acesso à Justiça (CF art. 5º, XXXV), porquanto não se perde direito pelo fato de o seu titular pedir o reconhecimento judicial desse mesmo direito.

b) em segundo lugar, em complemento, deve-se assimilar o artigo 170-A do CTN modo a referir-se à "lei criadora de tributo...", porquanto está ínsito à figura do tributo a sua criação por lei (CTN art. 3º).

Em conclusão, pois, a invocação legislativa deve ficar restrita às ações visando à declaração de inconstitucionalidade de lei criadora de tributo acompanhadas de pedido de reconhecimento do direito à compensação, onde somente se poderá falar em pagamento indevido de tributo, apto à compensação, após decisão judicial favorável passada em julgado (salvo, é óbvio, as hipóteses de decisão do STF com eficácia "erga omnes", decorrentes de ADIN ou de Resolução do Senado).

**PALAVRAS-CHAVE:** TRIBUTO - PAGAMENTO INDEVIDO - COMPENSAÇÃO - DECISÃO - TRÂNSITO EM JULGADO

Por ocasião da realização do VII Congresso de *DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO*, pela Fundação Escola Superior de Direito Tributário, no período de 26 a 29 de junho de 2008, em Gramado, tive a incumbência de apresentar palestra envolvendo a compensação tributária ante os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 104, de 2001, cujo teor, com os indispensáveis ajustes, estou ora a colocar à disposição dessa prestigiada Fundação para fins de publicação.

E o que segue.

### **1. A restituição do indébito tributário: experiência como Juiz Federal, de 1984 até o advento da Constituição de 1988**

Àquela época, como se sabe de inflação desenfreada, em que o poder de compra de nossa moeda, mês a mês, se reduzia drasticamente, o cumprimento das decisões judiciais envolvendo a restituição de tributos federais pagos indevidamente, nestes incluídas as contribuições sociais, dava-se, como é sabido, exclusivamente através dos denominados precatórios judiciais. E estes, como não podiam ser atualizados ao longo do tempo, à vista de infeliz entendimento adotado pela Suprema Corte, eram pagos pelo valor da última conta, de modo que os valores restituídos, quando do pagamento do primeiro precatório, dificilmente ultrapassavam o equivalente a 5% (cinco por cento) do efetivamente devido.

Caso cômico, a bem espelhar a realidade dos precatórios àquela época, ocorreu então na 7ª Vara Federal, sob minha jurisdição. Solícito a um pedido de advogado do interior do Estado, distante de Porto Alegre, tempo em que as Varas Federais se concentravam nas capitais dos Estados, determinado funcionário, mediante combinado telefonema a cobrar, avisou-o da disponibilização do precatório. Ao sacar respectivo montante na Caixa Econômica Federal, o advogado teve a infeliz surpresa de constatar que o valor não ultrapassava o que a companhia telefônica lhe debitou pelo telefonema "amigo".

Inúmeras tentativas vinham sendo feitas por não poucos magistrados com vistas à atualização monetária dos precatórios. Todas, porém, esbarrando no irredutível entendimento da Suprema Corte, a inadmitir a atualização dos precatórios. Com isto, desobrigando os poderes executivo e legislativo da elaboração de um orçamento realista, que levasse em consideração a então perfeitamente previsível perspectiva inflacionária.

A isto tudo somava-se mais outra incompreensível injustiça a penalizar os contribuintes já vitimados duas vezes --- a primeira vez por cobranças indevidas, e a segunda vez pela desobrigação da Fazenda Pública de atualização monetária de seus créditos. Qual seja, o infeliz entendimento da Suprema Corte de não admitir mais de duas atualizações de conta, com isto restringindo as restituições a no máximo três precatórios, chegando-se ao extremo absurdo de justificar tal restrição sob o argumento de que a expedição de número ilimitado de

Por ocasião da realização do VII Congresso de *DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO*, pela Fundação Escola Superior de Direito Tributário, no período de 26 a 29 de junho de 2008, em Gramado, tive a incumbência de apresentar palestra envolvendo a compensação tributária ante os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 104, de 2001, cujo teor, com os indispensáveis ajustes, estou ora a colocar à disposição dessa prestigiada Fundação para fins de publicação.

E o que segue.

### **1. A restituição do indébito tributário: experiência como Juiz Federal, de 1984 até o advento da Constituição de 1988**

Àquela época, como se sabe de inflação desenfreada, em que o poder de compra de nossa moeda, mês a mês, se reduzia drasticamente, o cumprimento das decisões judiciais envolvendo a restituição de tributos federais pagos indevidamente, nestes incluídas as contribuições sociais, dava-se, como é sabido, exclusivamente através dos denominados precatórios judiciais. E estes, como não podiam ser atualizados ao longo do tempo, à vista de infeliz entendimento adotado pela Suprema Corte, eram pagos pelo valor da última conta, de modo que os valores restituídos, quando do pagamento do primeiro precatório, dificilmente ultrapassavam o equivalente a 5% (cinco por cento) do efetivamente devido.

Caso cômico, a bem espelhar a realidade dos precatórios àquela época, ocorreu então na 7ª Vara Federal, sob minha jurisdição. Solícito a um pedido de advogado do interior do Estado, distante de Porto Alegre, tempo em que as Varas Federais se concentravam nas capitais dos Estados, determinado funcionário, mediante combinado telefonema a cobrar, avisou-o da disponibilização do precatório. Ao sacar respectivo montante na Caixa Econômica Federal, o advogado teve a infeliz surpresa de constatar que o valor não ultrapassava o que a companhia telefônica lhe debitou pelo telefonema "amigo".

Inúmeras tentativas vinham sendo feitas por não poucos magistrados com vistas à atualização monetária dos precatórios. Todas, porém, esbarrando no irreduzível entendimento da Suprema Corte, a inadmitir a atualização dos precatórios. Com isto, desobrigando os poderes executivo e legislativo da elaboração de um orçamento realista, que levasse em consideração a então perfeitamente previsível perspectiva inflacionária.

A isto tudo somava-se mais outra incompreensível injustiça a penalizar os contribuintes já vitimados duas vezes --- a primeira vez por cobranças indevidas, e a segunda vez pela desobrigação da Fazenda Pública de atualização monetária de seus créditos. Qual seja, o infeliz entendimento da Suprema Corte de não admitir mais de duas atualizações de conta, com isto restringindo as restituições a no máximo três precatórios, chegando-se ao extremo absurdo de justificar tal restrição sob o argumento de que a expedição de número ilimitado de

precatórios transformaria os contribuintes em “prestamistas do Erário”. Pouco ou nada importava a tanto a apropriação do indébito tributário pela Fazenda Pública e o decorrente empobrecimento sem causa dos contribuintes.

Dentro desse contexto torna-se fácil compreender que a garantia constitucional de acesso à justiça, estabelecido pela Constituição de forma a mais ampla possível no inciso XXXVI do artigo 5º, veio a se tornar uma garantia exclusivamente formal, modo a se transformar, de maneira exatamente inversa, numa escancarada denegação de justiça. Enfim, uma página negra do Estado Brasileiro a não ser esquecida no tempo, a bem da necessária humanização de todos quantos atuam na distribuição da boa justiça.

Muitíssimo se trabalhava nas Varas Federais, ano após ano, na elaboração de novas e sucessivas contas de atualização; no preparo e pagamento de sucessivos precatórios, sem nunca se conseguir fazer a mínima, indispensável e obrigatória justiça. Justamente àqueles cidadãos e àquelas empresas que, discriminadas do universo de cidadãos e do universo de empresas, haviam sido chamados a pagar tributo indevido.

## **2. As grandes conquistas da sociedade nessa área**

Foi nesse ambiente, com o clamor da sociedade, que adveio a primeira grande conquista da cidadania nessa área, qual seja, a determinação inserida na Carta Constitucional de 1988, artigo 100, § 1º, no sentido da obrigatória atualização monetária dos precatórios judiciais devidos pelas Fazendas Públicas das três órbitas de governo. Com isto, prestando-se a mínima e indispensável justiça àqueles que pretendiam a restituição de exigências fiscais indevidas, aos quais as Fazendas Públicas estavam acostumadas a restituir migalhas, isto após anos e anos, não poucas vezes por mais de uma década, de enfrentamento de processos judiciais. Via reflexa, restou eliminado imensurável número de feitos que, sem justa e razoável fundamentação jurídica, abarrotavam os escaninhos das Varas do Poder Judiciário.

A segunda grande conquista da cidadania nessa mesma área, esta agora através de lei ordinária, foi a autorização de compensação dos indébitos tributários, conferida, na área federal, através da Lei nº 8.383/91, artigo 66, aos contribuintes por tributos pagos indevidamente. Poderiam estes *sponte sua*, independentemente de prévio requerimento ou autorização da autoridade administrativa, exercer o seu direito subjetivo à compensação de indébitos tributários com débitos tributários da mesma espécie e, por acréscimo posterior, da mesma destinação constitucional.

Por mais outro acréscimo, a Lei nº 9.430, de 1996, através do artigo 74, sempre na área federal, passou a autorizar a compensação de indébitos tributários para quitação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria

da Receita Federal, isto é, não apenas daqueles da mesma espécie e da mesma destinação constitucional, porém sempre mediante prévio requerimento e autorização da Receita Federal.

Sobrevindo a Lei nº 10.637, de 2002, restou unificado o regime da compensação de indébitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, de modo a poder dar-se, no teor dessa lei, com "débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão". E isto independentemente de requerimento ou autorização da autoridade administrativa, dependendo, tão-somente, nos dizeres dessa mesma lei, da "entrega de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados".

Pode-se ver, pois, que o direito à compensação, na esfera federal, passou a constituir, a partir de então, um direito de abrangência extremamente ampla, enfim um direito potestativo das empresas e dos cidadãos de se autocompensarem por indébitos tributários próprios com débitos tributários, também próprios, de qualquer natureza.

Deixar-se-á fora do presente estudo as hipóteses em que, seja por disposição constitucional, seja por disposição infraconstitucional, se admita a cessão de créditos tributários para terceiros, para serem por estes compensados.

### **3. A sobrevivência da Lei Complementar nº 104, de 2001**

Antes do advento da Lei Complementar nº 104, de 2001, professava-se o entendimento de que o direito à compensação, na área federal, se constituía num direito potestativo dos contribuintes, o que significa, segundo a doutrina, que o mesmo poderia ser exercido unilateralmente pelo seu titular, independentemente e até mesmo contra a vontade de todos aqueles em cuja esfera jurídica interfere, porém sujeito à condição resolutória de ulterior homologação, real ou ficta, por parte do fisco.

Na contramão, senão aparentemente na contramão, desse direito potestativo dos contribuintes, adveio a Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentando o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, com o seguinte teor:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Imensa literatura sobre o tema veio a lume nos anos que se seguiram à edição desse diploma legal, e da mesma forma inúmeras decisões judiciais se seguiram apreciando as mais diversas situações postas pelos contribuintes e pela Fazenda Nacional, ora generalizando-se exageradamente dita "restrição", ora excluindo de

sua abrangência determinadas e singulares situações, nunca, porém, mediante uma justificativa juridicamente convincente.

De tudo o que se produziu a respeito das ditas limitações à compensação decorrentes da Lei Complementar n.º 104, de 2001, chamou-me a atenção, causando-me perplexidade e assombro, aquele posicionamento, a meu ver contraditório em si mesmo, onde se afirma que a *contestação judicial de tributo*, pelo sujeito passivo, implicaria *renúncia* ao direito à imediata compensação do indébito tributário.

Aparentemente quer-se dizer, com a afirmada *renúncia*, que o contribuinte poderia ter feito imediatamente a compensação do tributo que pagara indevidamente, mas que, em razão da propositura de ação contestatória desse mesmo tributo, estaria a *renunciar* “pro tempore” de tal direito potestativo, para somente vir a exercê-lo após o trânsito em julgado, de forma favorável, da respectiva ação.

Conclusão exclusivamente literal e tão singela tirada das dobras do novo preceito legal, aparentemente restringindo ou anulando esse real ou suposto direito potestativo dos contribuintes, está a merecer melhor discussão e aprofundamento, o que procurarei agora encetar, com o espírito inteiramente aberto, pinçando alguns aspectos, mormente de ordem constitucional, que possam ou devem influir na melhor ou mais razoável solução desse embrulho legislativo.

Nessa análise, repita-se restrito à legislação dos tributos federais, nestes incluídas as contribuições, deixarei de lado as possibilidades, de ordem constitucional ou legal, de cessão de débitos tributários, preocupando-me, exclusivamente, com as decorrentes e possíveis limitações à compensação de débitos tributários próprios com débitos tributários também próprios.

É o que farei nas considerações seguintes.

#### **4. Pretendido assento constitucional da compensação**

Há autores de nomeada que sustentam o assento constitucional implícito do direito à compensação de tributos pagos indevidamente, como que um consectário lógico-natural que emergiria das dobras dos princípios da estrita legalidade, da moralidade pública, da propriedade, da vedação ao confisco e da responsabilidade objetiva do Estado pelo dano causado pela aplicação de lei declarada inconstitucional.

Ponho-me absolutamente contrário a tal entendimento, porquanto há a forma natural de repor o indevido, que é a restituição através da mesma moeda com a qual se pagou o tributo indevido, enfim a restituição também em espécie. Mesmo esta, a Constituição já condiciona, através de ação própria, à obediência aos regramentos, também constitucionais, do precatório. A compensação, autorizada pelo ordenamento infraconstitucional, veio a representar um “plus”,

um instrumento mais expedito, mais ágil, do que o instrumento constitucional próprio, da restituição em espécie. Até mesmo por isso, e de forma inteiramente legítima, nosso Código Tributário condiciona a utilização da compensação à edição de lei ordinária por parte de cada entidade política.

Bem verdade que as autoridades políticas tem feito “gato e sapato” desse direito constitucional dos cidadãos à repetição do indébito tributário, negando-lhes, via oblíqua, o próprio direito constitucional de acesso à Justiça, ao instituírem, através de norma constitucional transitória, o parcelamento em longos 10 (dez) anos dos precatórios, isto após cinco, dez, quinze ou mais anos de discussão judicial, com tal proceder discriminando tais contribuintes, cobrados indevidamente, do universo de contribuintes. Assim agem, ditas autoridades, ao invés de assumir o risco e o desgaste de seus cargos políticos, o que fatalmente decorreria da transferência desses encargos à sociedade através do aumento de impostos, este o único caminho que resta --- afora a redução de despesas desnecessárias e muitas vezes afrontosas --- para se repor as cobranças indevidas.

Nem seria preciso lembrar que fere profundamente o princípio constitucional da moralidade pública e do incondicionado acesso à Justiça, além dos princípios já antes referidos, impor-se, justamente aos cobrados indevidamente, o parcelamento de seus legítimos direitos para serem quitados em dez anos, isto após longa discussão judicial de cinco, dez, quinze ou mais anos.

Sob esses mesmos princípios da Constituição, de modo especial o da moralidade, mostra-se absolutamente inaceitável apregoar-se a instituição do que a mídia está a chamar de “leilão de precatórios”, extirpando do texto constitucional o direito de ver restituído, em tempo razoável, o que exigido indevidamente, àqueles que não aceitem tais ignomínias.

Tais pregoeiros, eternamente ligados ao poder político de quaisquer matizes, pouco se importam em ver extirpado da Constituição o princípio democrático e moralizador da ordem cronológica dos precatórios.

Nesse constante entrelaçamento de direitos constitucionais --- onde de um lado tem-se endeusado o preceito constitucional que proíbe o seqüestro de valores da arrecadação tributária, e de outro lado tem-se feito “gato e sapato” do preceito constitucional que garante aos cidadãos o acesso à justiça e bem assim o direito de receberem de volta em tempo razoável, através do precatório, o que lhes foi cobrado indevidamente a título de tributo --- não se mostra razoável dar-se eterna primazia ao preceito constitucional proibitivo do seqüestro de receitas tributárias, de modo especial depois de verificadas sucessivas negativas ou omissões por parte do Estado (referindo-me particularmente a Estados e Municípios). E isto, ainda mais, tendo-se presente que o Estado possui os meios próprios, embora muitas vezes amargos, para repor o indevido, enquanto o cidadão, aquele a quem o Estado tem a obrigação de prestar justiça, resta desamparado pelo próprio Estado.

## **5. A interpretação exclusivamente literal do art. 170-A do CTN e seu choque com a garantia constitucional de acesso à Justiça**

Numa interpretação exclusiva ou excessivamente literal e assistemática do artigo 170-A do Código Tributário Nacional --- isto é, de em qualquer caso, considerar-se vedada a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva ação, caso o sujeito passivo conteste judicialmente o tributo --- chegar-se-ia, com tal generalização, à conclusão, a meu ver absurda e por isso mesmo juridicamente inaceitável, de que seria lícito à lei infraconstitucional restringir o preceito constitucional amplo e irrestrito de acesso à Justiça. Penso que o fato de alguém ingressar em juízo para ver declarado e garantido um direito potestativo seu, reconhecido como tal em lei, não pode, de forma nenhuma, ser anulado ou definhado pela simples razão de o seu titular haver ingressado em juízo justamente para ver declarado e garantido esse mesmo direito que afirma tolhido ou ameaçado pela autoridade administrativa.

Trata-se, a apregoada *renúncia*, professada em não poucas decisões do Poder Judiciário, de uma heresia jurídica, porquanto o dispositivo constitucional está a garantir aos cidadãos o amplo e irrestrito direito de submeter à apreciação do Poder Judiciário "lesão ou ameaça de lesão" a direito seu, e nenhuma norma infraconstitucional pode transformar em pó um direito lesado ou ameaçado de lesão pelo simples fato de alguém, pretendendo exercitar o direito constitucional de acesso à justiça, ingressar com ação para obter sentença favorável quanto à certeza, ou então à liquidez, desse mesmo direito.

Trata-se, a meu ver, de heresia jurídica, inserida inclusive em decisões de Tribunais, falar-se em renúncia ao direito de imediata compensação, em razão de algum contribuinte ingressar com ação com vistas a obter decisão quanto à certeza, ou então à liquidez, desse mesmo direito potestativo à compensação.

Penso, pois, que antes de se debater o significado literal que o dispositivo possa ter, deve-se averiguar o contexto onde ele se insere, para só depois, mediante uma análise de tudo o que possa ser relevante dentro do sistema jurídico, atribuir-se a interpretação mais razoável ao texto, senão até mesmo averiguar-se eventual confronto com os preceitos e princípios da Constituição.

Nesse contexto, importante retroceder-se à origem do direito à compensação, ao artigo 66 da Lei nº 8.383 de 1991, e procurar colocar às claras, num primeiro momento, o que seja juridicamente pagamento indevido de tributo, porquanto somente este, o tributo pago indevidamente, segundo o que significa em direito, pode hoje e pôde ontem ser objeto de compensação.

Não basta, e nunca bastou, à realização da compensação, o fato de alguém, no seu mais justo sentir, concluir que pagou indevidamente determinando imposto porque o entendeu inconstitucional, ou até mesmo flagrantemente

inconstitucional. Isto até mesmo na existência de inúmeras decisões judiciais que o tenham julgado indevido, porque inconstitucional.

Até pode se estar diante de imposto flagrantemente inconstitucional. Todavia, à vista do princípio da presunção de constitucionalidade das leis que criam tributo, vigente em nosso sistema constitucional, não havia antes e não há hoje como se falar em *pagamento indevido de tributo*, com vistas à autocompensação: (a) enquanto o respectivo contribuinte não houver obtido uma decisão final, transitada em julgado, declarando-o inconstitucional; (b) ou, então, não existir decisão do Supremo Tribunal Federal nesse mesmo sentido, tomada em controle concentrado, decisão que, sabe-se, possui eficácia “*erga omnes*”; (c) ou, ainda, não houver, por parte do Senado Federal, a decretação de suspensão da lei julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em exame difuso.

Até esse momento, mesmo presente a exigência legal mais absurda sob o aspecto constitucional, não existe juridicamente a figura do pagamento indevido de que fala o artigo 66 da Lei nº 8.383 de 1991, e conseqüentemente não existe o direito potestativo à compensação, de modo que as compensações feitas em tal perspectiva não podem prosperar, pela exclusiva razão da inexistência, em direito, de pagamento indevido. Pouco importa o conhecido e consagrado efeito “*ex tunc*” da decisão de inconstitucionalidade posteriormente tomada pela Suprema Corte, porquanto inexistiam, no tempo anterior, antes da decretação da inconstitucionalidade, os pressupostos legais à compensação; não se tratava, até aquele momento, de pagamento indevido.

Dentro desta colocação --- de lei tributária declarada inconstitucional pela Suprema Corte em exame concentrado, ou em exame difuso seguida de suspensão pelo Senado, ou ainda por outro Tribunal com sentença passada em julgado --- bem se ajusta o que disposto atualmente no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, ao vedar a efetivação da compensação antes que haja o trânsito em julgado da decisão judicial da ação onde o contribuinte, entendendo inconstitucional a lei criadora do tributo, o tenha contestado judicialmente.

Tal vedação já existia antes, de forma implícita, à vista do próprio conceito jurídico de pagamento indevido. E e continua a existir hoje, com a disposição explícita, da lei complementar, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, introduzido através da Lei Complementar nº 104 de 2001.

Tratar-se-ia, neste modo de ver, o que me parece da maior razoabilidade, de mera norma interpretativa duma realidade jurídica preexistente, onde somente se poderia vir a falar em pagamento indevido, apto à compensação, no momento em que o respectivo contribuinte obtivesse uma decisão judicial final, transitada em julgado, declarando inconstitucional a lei criadora desse mesmo tributo. Ou já houvesse decisão de inconstitucionalidade a respeito proferida pela Suprema Corte em exame concentrado, ou então a suspensão da norma legal pelo Senado

da República após declarada sua inconstitucionalidade pela Suprema Corte em exame difuso.

Absolutamente irrazoável está a me parecer pretendida aplicação literal, ampla e assistemática do dispositivo em comento a contestações judiciais de tributos exigidos por decreto, por portaria, ou mesmo por errônea interpretação administrativa, sob cometimento de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, o que não tem sido tão raro assim. Isto porque, ao inverso das leis, aos decretos e às portarias não vinga a presunção de legitimidade que nosso ordenamento constitucional reserva às leis criadoras de tributos.

Tais exigências fiscais --- exatamente por se tratar de criações de decreto, de portaria, ou mesmo de interpretação administrativa, isto é, contrárias à própria lei, por isso constituindo ilegalidades e não inconstitucionalidades --- a meu ver haverão de se considerar pagamento indevido desde o momento de seu pagamento, com vistas à imediata compensação, e não apenas após decisão judicial final que as declarar indevidas.

Pretender aplicar-se o novo preceito do artigo 170-A do Código Tributário Nacional a tais pagamentos indevidos --- criações de decreto, de portaria ou de interpretação administrativa --- além de representar a atribuição de excessivo ou exclusivo valor a apenas um dos possíveis significados da fórmula de expressão do texto legal, fugiria a toda uma lógica jurídica. Já que, em atuando ao largo do princípio constitucional do amplo acesso à Justiça (CF art. 5º, xxxv), feriria toda a lógica jurídica ao anular ou definhir um direito potestativo do cidadão pela exclusiva razão de o mesmo pedir amparo judicial com vistas a ver-se protegido contra lesão ou ameaça de lesão que está a lhe impingir a autoridade pública contra a existência desse mesmo direito potestativo.

Como fórmula de bem ou melhor interpretar-se juridicamente o texto dessa nova e apenas aparentemente restritiva disposição da lei complementar --- sem a necessidade de se obrigar o contribuinte a enfrentar ação declaratória de sua inconstitucionalidade quanto a exigências tributárias decorrentes de decreto, portaria ou interpretação administrativa, por violação ao artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição --- é ter-se presente que a expressão *tributo objeto de contestação judicial* há de se referir a *tributo* como figura jurídica instituída, exclusivamente, em lei, ou em lei complementar nos casos previstos na Constituição. Isto ao ler-se e entender-se o texto da Lei Complementar n.º 104 de 2001, segundo o linguajar da própria lei complementar tributária maior, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 2º, ao definir a figura do *tributo*, afirma textualmente que o mesmo “... é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifou-se).

Dentro desse linguajar técnico e próprio, *contestação judicial de tributo* significaria *contestação judicial de lei instituidora de tributo*.

## 6. Conclusão

Penso, pois --- não obstante a dicção à primeira vista bastante ampla do que disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104 de 2001, a vedar a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial --- que há como bem ou melhor se interpretar essa nova disposição, aparentemente restritiva ao direito à compensação, tanto em perfeita harmonia com o princípio constitucional do amplo acesso à justiça (CF art. 5º, inc. XXXV), quanto com o próprio conceito de *tributo* inserido no artigo 2º do Código Tributário Nacional, de modo a direcionar-se a mesma exclusivamente aos casos de ações judiciais visando à declaração de inconstitucionalidade de lei criadora de tributos.