



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RENATA PAREDES MARTINS

**O MANDADO DE SEGURANÇA COMO INSTRUMENTO DE DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OBJETO DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA**

**BRASÍLIA
JULHO 2021**



RENATA PAREDES MARTINS

**O MANDADO DE SEGURANÇA COMO INSTRUMENTO DE DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OBJETO DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para a conclusão da
graduação em Direito da EDAP/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria

**BRASÍLIA
JULHO 2021**

RENATA PAREDES MARTINS

**O MANDADO DE SEGURANÇA COMO INSTRUMENTO DE DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OBJETO DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para a conclusão da
graduação em Direito da EDAP/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
Professor Orientador

Prof. Dr. Paulo Mendes de Oliveira
Membro da banca examinadora

Prof. Me. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva
Membro da Banca Examinadora

Agradeço aos meus pais, minha irmã e à Iaiá, pelo apoio e amor incondicionais.

Aos meus amigos Maria Luísa, Flávia, Vinícius, Giovanna e Vanessa, por estarem comigo em todos os momentos, comemorando as conquistas e, principalmente, me apoiando nos momentos mais difíceis.

À Advocacia Dias de Souza e Advocacia Fernanda Hernandez, por todo o ensinamento e crescimento. Em especial, agradeço ao Dr. Blader Soares por ser meu professor, mentor e amigo, sempre disposto a me ajudar.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela disponibilidade e atenção ao longo não só da orientação deste trabalho, mas também da minha graduação.

Concluo esta etapa muito feliz, com a certeza de que sempre estive cercada de muito amor e carinho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. Mandado de segurança	8
1.1 Sentença em mandado de segurança	11
1.2 Definitividade das sentenças em mandado de segurança	15
2. Eficácia mandamental <i>versus</i> natureza declaratória da sentença no mandado de segurança e os efeitos decorrentes da prestação jurisdicional	21
3. Cumprimento de sentença em mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária.....	28
3.1 Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal	29
3.2 Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça	32
4. Divergência jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça.....	37
4.1 Impossibilidade de execução das sentenças mandamentais transitadas em julgado que reconheceram o direito à compensação tributária	37
4.2 Possibilidade de execução da sentença mandamental em relação à totalidade do indébito indevidamente recolhido	41
4.3 Consequências da divergência jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça.....	47
5. Procedimento administrativo para compensação de créditos reconhecidos em mandados de segurança transitados em julgado	49
6. Ajuizamento de ação, pelo procedimento comum, para condenar a União à restituição do indébito declarado na sentença concessiva da segurança.....	64
CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

O mandado de segurança é um remédio constitucional que se destina a proteger o indivíduo de violação (ou ameaça de violação) de direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, visando combater atos ilegais ou abusivos de autoridades e órgãos públicos.

Em matéria tributária, por se tratar de ramo do direito vinculado ao princípio da legalidade, o mandado de segurança tem sido cada vez mais utilizado pelos contribuintes. Nas palavras de Regina Helena Costa, “induidosamente, o mandado de segurança é a ação mais utilizada pelos contribuintes. Revela-se como o mais importante instrumento de defesa ante as exigências fiscais não respaldadas no ordenamento jurídico.”¹

Dentre as possibilidades de utilização do mandado de segurança em matéria fiscal, destaca-se as impetrações que buscam ver declarada a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o contribuinte ao recolhimento de determinado tributo e, por decorrência, a declaração do direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos.

Com o trânsito em julgado das decisões proferidas em mandado de segurança que reconheceram o direito de o contribuinte compensar o indébito tributário, como se dará o seu cumprimento?

Nessa esteira, a pertinência do presente trabalho surge a partir da discussão acerca da possibilidade ou não de o mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária ser objeto de cumprimento de sentença.

O debate ganha ainda mais relevância quando se observa não haver pacificação na jurisprudência acerca do tema. De um lado, reconhece-se que a sentença em mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária é título executivo judicial, de modo que o indébito declarado pode ser recebido por via de expedição de precatório. De outro lado, entende-se que tal recebimento somente pode ocorrer administrativamente, ante a verificação, pelo Fisco, da procedência ou não das compensações realizadas.

Assim, a principal técnica utilizada para abordar o problema foi a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial sobre a matéria, dado o caráter atual e divergente da questão posta no trabalho.

Para tanto, o primeiro capítulo concentra-se nas questões relativas ao mandado de segurança, apresentando as possíveis sentenças que podem vir a ser proferidas, bem como a formação da coisa julgada em cada caso. Em seguida, trata-se da eficácia das sentenças

¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

proferidas em *mandamus*, resgatando a possibilidade de haver sentença dotada de eficácia declaratória, a depender do pedido formulado na inicial. Já no terceiro tópico, adentra-se na discussão acerca da possibilidade de se realizar cumprimento de sentença em mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária, a partir do estudo das súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema. Na sequência, analisa-se a influência dos enunciados sumulares na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, buscando demonstrar a divergência de entendimentos que há na Corte sobre o tema. Por fim, os capítulos cinco e seis tratam de outras hipóteses colocadas à disposição do contribuinte para efetivar o seu direito declarado no mandado de segurança, bem como os problemas práticos que cada situação pode vir a encontrar.

1. Mandado de segurança

O mandado de segurança é um remédio constitucional dirigido à tutela de direito líquido e certo violado ou com justo receio de ser, por ato de autoridade ou pessoa a ele equiparada, privado de ilegalidade ou abuso de poder, não amparado por *habeas corpus* nem *habeas data*. Está previsto constitucionalmente nos seguintes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXIX. conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

A Lei n. 12.016, de 5 de agosto de 2009 (Lei do Mandado de Segurança) importou a definição trazida pela Constituição Federal².

Conforme sintetizado por Luiz Fux³, o mandado de segurança é tradicionalmente categorizado como o instrumento processual constitucional ou remédio de natureza constitucional assegurado a qualquer pessoa física ou jurídica, brasileiro ou estrangeiro, na defesa de direito líquido e certo, individual ou coletivo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que este for lesado (tutela repressiva) ou ameaçado de lesão (tutela preventiva) por ato ilegal, ou que implique abuso de poder, praticado pela Administração Pública, através de seus agentes, na representação direta ou indireta da entidade pública.

O mandado de segurança será repressivo quando a sua causa de pedir versar sobre ilegalidade já praticada por autoridade pública, sendo preventivo quando o ato tido por ilegal ainda não foi praticado, mas existirem “evidências inexoráveis de sua realização, o que gera o temor da prática da ilegalidade e a conseqüente conveniência da impetração.”⁴

Em razão da própria definição do instituto, diz-se que o mandado de segurança tem utilização ampla, abrangente de todo e qualquer direito subjetivo público sem proteção específica, “desde que se logre caracterizar a liquidez e certeza do direito, materializada na inquestionabilidade de sua existência, na precisa definição de sua extensão e aptidão para ser exercido no momento de impetração.”⁵

² BRASIL. **Lei n. 12.016, de 5 de agosto de 2009**. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

³ FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 28.

⁴ NUNES, Clécio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book, p. 644.

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 448

No tocante à natureza processual do mandado de segurança, Hely Lopes Meirelles leciona tratar-se de “ação civil de rito sumário especial, destinada a afastar ofensa ou ameaça a direito subjetivo através de ordem corretiva ou impeditiva da ilegalidade.”⁶ Assim, o mandado de segurança distingue-se das demais ações cíveis em razão da especificidade do seu objeto e da sumariedade do seu procedimento, “que é próprio, extremamente célere, de forma a não permitir dilação probatória”⁷.

Nesse sentido, o conceito de direito líquido e certo refere-se à necessidade de as provas serem pré-constituídas, comprovadas de plano, uma vez que não há possibilidade de dilação probatória no *mandamus*. Não é possível que se tenha qualquer dúvida quanto ao componente factual, podendo, tão somente, haver controvérsia quanto às normas aplicáveis aos fatos apresentados e à sua interpretação. De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, para que o direito pleiteado no mandado de segurança seja líquido e certo, “basta que o impetrante não questione os fatos tal como narrados no ato contra o qual se insurge, ou, se for o caso de questioná-los, junte à inicial prova pré-constituída, inequívoca, que estribe sua versão quanto a esses mesmos fatos.”⁸ No mesmo sentido ensina Hely Lopes Meirelles, *verbis*:

Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais. Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior, não é líquido, nem certo, para fins de segurança.⁹

Por não haver fase destinada à instrução probatória, o procedimento do mandado de segurança é mais célere que o das ações de rito ordinário. Conforme previsto na já referida Lei do Mandado de Segurança¹⁰, a propositura se dá por meio de petição inicial que, se não feita por meio eletrônico, deve ser redigida em duas vias, acompanhada obrigatoriamente da prova pré-constituída e da cópia de todos os documentos necessários para que não haja dúvidas quanto

⁶ MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 33. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 32.

⁷ FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 33.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Atlas, 2020. E-book.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 33. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 37.

¹⁰ Art. 6º A petição inicial, que deverá preencher os requisitos estabelecidos pela lei processual, será apresentada em 2 (duas) vias com os documentos que instruírem a primeira reproduzidos na segunda e indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições.

aos fatos alegados.

Recebida a inicial, o juiz tomará as providências previstas no art. 7º da Lei do Mandado de Segurança¹¹. De início, deve-se examinar se a petição preenche os requisitos formais exigidos pelo Código de Processo Civil; se não é o caso de extinção do processo sem resolução do mérito; e se a hipótese diz respeito à mandado de segurança. Isso porque, conforme o art. 10 da Lei do Mandado de Segurança, a inicial será desde logo indeferida quando não for o caso de mandado de segurança, quando lhe faltar algum dos requisitos legais, ou quando decorrido o prazo legal para a impetração. Se o juiz extinguir o processo sem analisar o mérito, pode o impetrante ingressar com novo pedido de mandado de segurança, desde que não fulminado o prazo decadencial de 120 dias para a impetração¹².

Estando preenchidas as condições para o prosseguimento da ação, o juiz determinará a notificação da autoridade coatora para prestar informações no prazo de dez dias, encaminhando, com a notificação, cópia da decisão que deferiu ou indeferiu a liminar, se houver. No caso dos *mandamus*, a autoridade coatora não é citada para apresentar contestação, mas para informar as razões da prática do ato que realizou ou está na iminência de realizar e que motivaram a impetração.

Cumpra esclarecer que as partes no mandado de segurança são o impetrante e a pessoa jurídica a que se encontra vinculada a autoridade coatora. Isso porque “a autoridade coatora não é parte no processo de mandado de segurança – é fonte de prova.”¹³

Prestadas as informações, o processo será encaminhado ao Ministério Público para que, no prazo de dez dias, apresente parecer quanto à solução que entende mais adequada no caso

¹¹ Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

I - que se notifique o coator do conteúdo da petição inicial, enviando-lhe a segunda via apresentada com as cópias dos documentos, a fim de que, no prazo de 10 (dez) dias, preste as informações;

II - que se dê ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos, para que, querendo, ingresse no feito;

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

§ 1º Da decisão do juiz de primeiro grau que conceder ou denegar a liminar caberá agravo de instrumento, observado o disposto na [Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil](#).

§ 2º Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

§ 3º Os efeitos da medida liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença.

§ 4º Deferida a medida liminar, o processo terá prioridade para julgamento.

§ 5º As vedações relacionadas com a concessão de liminares previstas neste artigo se estendem à tutela antecipada a que se referem os [arts. 273 e 461 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil](#).

¹² Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

¹³ SCARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 842.

concreto. Com ou sem parecer do Ministério Público, os autos serão conclusos ao juiz para decisão, nos termos do parágrafo único do art. 12 da Lei do Mandado de Segurança¹⁴.

Quanto ao tema, destaca-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal analisou, em 9 de junho de 2021, a constitucionalidade dos arts. 1º, §2º; 7º, III, §2º; 22, §2º, 23 e 25 da Lei do Mandado de Segurança, questionados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4296¹⁵.

Na oportunidade, a Corte declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, parágrafo 2º, que proíbe a concessão de liminar para compensação de créditos tributários, entrega de mercadoria e bens provenientes do exterior, reclassificação ou equiparação de servidores públicos e concessão de aumento ou extensão de vantagens ou pagamentos de qualquer natureza. Da mesma forma, entendeu ser inconstitucional o art. 22, parágrafo 2º da referida lei, o qual exige a oitiva prévia do representante da pessoa jurídica de direito público como condição para a concessão de liminar em mandado de segurança coletivo.

Com relação aos demais dispositivos questionados, a Corte entendeu serem eles constitucionais, quais sejam: art. 1º, parágrafo 2º (não cabimento de mandado de segurança contra os atos de gestão comercial praticados pelos administradores de empresas públicas, de sociedade de economia mista e de concessionárias de serviço público); art. 7º, III (possibilidade de se exigir caução, depósito ou fiança para a concessão de liminar em mandado de segurança); art. 23 (prazo decadencial de 120 dias para a impetração); e art. 25 (não cabimento de condenação ao pagamento de honorários de sucumbência em mandado de segurança).

1.1 Sentença em mandado de segurança

Conforme lição de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero¹⁶, a sentença é o momento em que ocorre a interpretação e a aplicação do direito no processo judicial, de modo que o juiz, a partir do diálogo com as partes, interpreta e aplica o direito a fim de resolver a controvérsia apresentada em juízo.

¹⁴ Art. 12. Findo o prazo a que se refere o inciso I do caput do art. 7º desta Lei, o juiz ouvirá o representante do Ministério Público, que opinará, dentro do prazo improrrogável de 10 (dez) dias.
Parágrafo único. Com ou sem o parecer do Ministério Público, os autos serão conclusos ao juiz, para a decisão, a qual deverá ser necessariamente proferida em 30 (trinta) dias.

¹⁵ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=467335&ori=1>. Acesso em: 17/06/2021.

¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 421.

O Código de Processo Civil traz¹⁷ o conceito de sentença como sendo o pronunciamento por meio do qual o juiz, com fundamento nos arts. 485¹⁸ e 487¹⁹ do mesmo diploma, põe fim à fase cognitiva do procedimento comum, bem como extingue a execução. Percebe-se que a lei processual definiu o conceito de sentença não apenas com base em seu conteúdo (situações previstas nos arts. 485 e 487 do CPC), mas também levando em consideração a sua finalidade (encerrar a fase do processo de conhecimento ou extinguir a execução).

A sentença, portanto, funciona como resposta ao direito de ação (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal). Para Humberto Theodoro Júnior, o sujeito da lide (parte) tem o direito subjetivo à prestação jurisdicional (ação), que corresponde ao dever do Estado de declarar a vontade concreta da lei para solucionar a lide. A sentença é emitida como prestação pelo Estado, em virtude da obrigação assumida na relação jurídico-processual (processo) quando a parte ou as partes vierem a juízo, isto é, exercerem a pretensão à tutela jurídica.

¹⁷ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Art. 203. Os pronunciamentos do juiz consistirão em sentenças, decisões interlocutórias e despachos.

§ 1º Ressalvadas as disposições expressas dos procedimentos especiais, sentença é o pronunciamento por meio do qual o juiz, com fundamento nos arts. 485 e 487, põe fim à fase cognitiva do procedimento comum, bem como extingue a execução.

¹⁸ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

I - indeferir a petição inicial;

II - o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;

III - por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;

IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

VII - acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência;

VIII - homologar a desistência da ação;

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e

X - nos demais casos prescritos neste Código.

§ 1º Nas hipóteses descritas nos incisos II e III, a parte será intimada pessoalmente para suprir a falta no prazo de 5 (cinco) dias.

§ 2º No caso do § 1º, quanto ao inciso II, as partes pagarão proporcionalmente as custas, e, quanto ao inciso III, o autor será condenado ao pagamento das despesas e dos honorários de advogado.

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

§ 4º Oferecida a contestação, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

§ 5º A desistência da ação pode ser apresentada até a sentença.

§ 6º Oferecida a contestação, a extinção do processo por abandono da causa pelo autor depende de requerimento do réu.

§ 7º Interposta a apelação em qualquer dos casos de que tratam os incisos deste artigo, o juiz terá 5 (cinco) dias para retratar-se.

¹⁹ Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

III - homologar:

a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção;

b) a transação;

c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

Referido doutrinador sintetizou o conceito da seguinte forma, *verbis*:

A sentença é o provimento típico do processo de conhecimento, aquele em que o objetivo da tutela pleiteada é, precipuamente, o acertamento (definição) de uma relação jurídica ou situação jurídica litigiosa (uma lide ou litígio). Com a sentença, o órgão judicial responde, afirmativa ou negativamente, ao pedido formulado pelo autor na petição inicial. Dessa maneira, o direito de ação, no processo de conhecimento, não é necessariamente o direito de ver seu direito subjetivo material reconhecido e protegido pelo Poder Judiciário. Tal direito é autônomo e abstrato, em relação à pretensão deduzida pelo autor em juízo, de sorte que o direito de ação será eficaz, não pela tutela dada à situação de vantagem que o autor quis fazer prevalecer em face do réu, mas pela resposta jurisdicional que resolva o litígio existente entre as partes.²⁰

No mandado de segurança, embora não haja dilação probatória, a sentença se presta para o mesmo fim. Necessário esclarecer que, diversamente do que ocorre nas ações de procedimento ordinário, no *writ* não há condenação da parte vencida ao pagamento de honorários de sucumbência²¹, mas tão somente às custas judiciais.

Em se tratando de mandado de segurança, assim como as demais ações de rito ordinário, as sentenças podem ser terminativas (sem resolução de mérito) ou definitivas (com resolução de mérito).

Isso porque, para que se resolva o litígio entre as partes, há alguns requisitos técnicos necessários para o regular e válido desenvolvimento do processo. Quando da prestação da tutela jurisdicional, o juiz deverá analisar e decidir não apenas a situação substancial afirmada pelo autor, mas também os pressupostos de existência e validade da própria relação processual. Caso não atendidos, o encerramento da atividade jurisdicional pode ocorrer de forma prematura.

As sentenças terminativas são aquelas em que, por alguma das hipóteses previstas no art. 485 do Código de Processo Civil, o processo não pode prosseguir ao reconhecimento de quem e, em qual medida, faz jus à tutela jurisdicional pleiteada, ou seja, são situações em que não há resolução do mérito. Para Cassio Scarpinella Bueno, o mérito nesse contexto deve ser entendido como “sinônimo de conflito de interesses levados ao Estado-juiz para solução. É aquilo sobre o que o autor e o réu querem que recaia a tutela jurisdicional.”²²

Em verdade, cada uma das hipóteses previstas no art. 485 do Código de Processo Civil, por razões diversas, impedem de alguma forma que o magistrado defina a tutela jurisdicional aplicável ao caso, pela inviabilidade de o processo prosseguir. A Lei do Mandado de Segurança, em seu art. 6º, §5º, estabeleceu que, caso ocorra uma das hipóteses previstas no art. 267 do

²⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**, v. 1: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum. 62. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2021, E-book.

²¹ Art. 25. Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

²² BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**, v. 2: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. 9. ed. rev., atual., ampl. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book.

Código de Processo Civil de 1973 (atual art. 485), denega-se o mandado de segurança.

A primeira dessas hipóteses elencadas pelo Código de Processo Civil diz respeito ao indeferimento da petição inicial (art. 489, I). Mais especificamente quanto ao mandado de segurança, a Lei do Mandado de Segurança, em seu art. 10, já previu que a inicial será desde logo indeferida quando (i) não for o caso de mandado de segurança, (ii) lhe faltar algum dos requisitos legais, ou (iii) houver decorrido o prazo legal para a impetração. Em tais hipóteses, a sentença será terminativa. A tutela terá sido efetivamente prestada, mas o impetrante não terá seu suposto direito líquido e certo, que ensejou a impetração, analisado pelo magistrado. Esse entendimento foi assim sintetizado por Hugo de Brito Machado, *verbis*:

Pode ocorrer que o Juiz indefira o mandado de segurança sem apreciar o mérito do pedido, porque: a) foi ultrapassado o prazo de 120 dias entre a data do conhecimento, pelo impetrante, do ato impugnado, e a impetração; b) os fatos em apreciação não se encontram devidamente comprovados, isto é, o direito que o impetrante diz haver sido lesado, poderá existir mas não é líquido e certo; c) não foram observados requisitos processuais.²³

Sobre o diploma legal em referência, Cassio Scarpinella Bueno explica que a norma deve ser interpretada conforme o sistema processual civil, de modo que, “sempre que for possível emendar a petição inicial do mandado de segurança, suprindo seus defeitos ou falhas, a inicial deve ser acolhida, prosseguindo o processo em direção ao proferimento da sentença”²⁴. Irrecusável, portanto, que se aplique também aos mandados de segurança a regra do art. 321 do Código de Processo Civil²⁵, segundo a qual o magistrado pode determinar a emenda ou a complementação da inicial no prazo de quinze dias. Somente se não cumpridas as diligências é que tem lugar o indeferimento, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, o que caracterizará sentença terminativa.

Quando, entretanto, a hipótese não for de mandado de segurança, a rejeição da inicial é de rigor, sendo descabida a emenda da inicial. A título exemplificativo, tem-se casos em que não há direito líquido e certo, ou, mais amplamente, quando não for viável a complementação da documentação trazida com a inicial, ou ainda quando o impetrante pretender impugnar lei

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos da coisa julgada em questões tributárias**. Revista de informação legislativa, v. 28, n. 11. Brasília, 1991, p. 351. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175865/000454535.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 27/05/2021.

²⁴ BUENO, Cassio Scarpinella. **A nova lei do mandado de segurança**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62

²⁵ Art. 321. O juiz, ao verificar que a petição inicial não preenche os requisitos dos [arts. 319 e 320](#) ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor, no prazo de 15 (quinze) dias, a emende ou a complete, indicando com precisão o que deve ser corrigido ou completado. Parágrafo único. Se o autor não cumprir a diligência, o juiz indeferirá a petição inicial.

em tese sem quaisquer efeitos concretos (Súmula 266/STF)²⁶.

Nestes casos, a própria Lei do Mandado de Segurança (art. 6º, §6º) prevê que, não tendo sido apreciado o mérito da questão (decisões terminativas), o pedido do mandado de segurança poderá ser renovado, desde que observado o prazo decadencial para tanto.

Por outro lado, caso os pressupostos processuais e as condições do direito de agir tenham sido satisfeitos, o processo terá o seu regular processamento, sobrevivendo, ao final, uma sentença definitiva, em que há resolução do mérito, ou seja, há efetivamente uma análise do pedido formulado pelo impetrante.

No caso do mandado de segurança, a sentença de mérito “decidirá sobre o direito invocado, apreciando desde a sua existência até a sua liquidez e certeza diante do ato impugnado, para concluir pela concessão ou denegação de segurança.”²⁷ Trata-se de hipótese em que haverá o julgamento do objeto litigioso levado à apreciação, pois o magistrado analisa as razões de fundo do pedido, concluindo pela concessão ou denegação da segurança. Diz-se que o processo é extinto com resolução do mérito, pois, ao fazê-lo, há definição quanto à procedência ou não do pedido formulado pelo impetrante, diversamente do que ocorre nas sentenças terminativas.

Cumprir esclarecer que a sentença pode concluir pela denegação da segurança tanto por não ter o impetrante o direito material invocado ou não ter sido ilegal o ato praticado pela autoridade coatora (sentença definitiva), como por não terem sido preenchidos os pressupostos para o regular processamento do feito (sentença terminativa).

Chama-se de denegatória qualquer sentença que não conceda a ordem pleiteada pelo impetrante, independente de ter sido com ou sem resolução do mérito. Seus efeitos, contudo, não serão os mesmos, sendo imprescindível diferenciá-los.

1.2 Definitividade das sentenças em mandado de segurança

Proferida sentença nos autos de mandado de segurança, o recurso cabível é a apelação (Art. 14 da Lei do Mandado de Segurança). O trâmite do processo, a partir de então, não guarda distinções significativas em relação às ações de rito comum. O estudo acerca dos recursos, contudo, não é objeto do presente trabalho que, por sua vez, pretendendo estudar a possibilidade das sentenças em mandado de segurança serem alvo de cumprimento de sentença, deve

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 266. Não cabe mandado de segurança contra lei em tese. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2459>. Acesso em: 04/06/2021.

²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 33. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 112.

perquerir a definitividade das decisões judiciais, pois, somente após ter-se decisão definitiva é que se poderá falar em execução.

A Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXVI, privilegiou “a estabilidade das situações jurídicas em detrimento da possibilidade de infundáveis discussões e rediscussões dos problemas em busca de uma decisão supostamente mais justa do litígio.”²⁸

Prolatada a sentença, as partes dispõem de prazo para impugná-la. Interpostos os recursos tempestivamente, o processo seguirá seu curso até que seja proferida decisão final, da qual não seja mais possível qualquer insurgência (ou, sendo possível, as partes não o fizeram dentro do prazo estabelecido). Isso porque o processo não pode ser *ad aeternum*.

É preciso que o provimento judicial se torne definitivo, dando para às partes e também a terceiros uma certeza e segurança quanto ao que foi decidido no caso concreto. A definitividade das decisões judiciais traduz uma sociedade estável e democrática, com poderes e instituições devidamente constituídos, possibilitando a consolidação do direito. A esse instituto, dá-se o nome de coisa julgada. Nesse sentido esclarece Antonio do Passo Cabral, veja-se:

A imutabilidade é a impossibilidade de alteração do *decisium* e corresponde à imunização da decisão, isto é, sua blindagem de qualquer alteração posterior, seja por outro órgão do Judiciário, pelas partes ou ainda por atos de outros Poderes do Estado. E a indiscutibilidade revela a técnica operativa da coisa julgada: para tornar imunes as decisões estatais, o legislador se vale de um mecanismo preclusivo. Ou seja, a maneira encontrada para assegurar a imunização. E inalterabilidade da decisão é a vedação da rediscussão sobre ela. [...]

A coisa julgada, portanto, estaria ligada à paz social porque termina a controvérsia com foro de definitividade. [...]

Assim, a coisa julgada proporcionaria segurança àquela relação disputada no processo, colocando uma pedra sobre as incertezas que pesavam sobre qual deveria ser o regulamento do conflito. A sentença passada em julgado estampa um ‘carimbo de certeza’ e elimina a insegurança que a descoincidência das visões das partes durante a litigância impunha. Vale dizer, após a formação da coisa julgada, a incontestabilidade do que foi decidido, a ela inerente, seria o elemento que garantiria a segurança jurídica no processo. Portanto, nessa linha, a coisa julgada criaria um ‘estado de certeza’ ou ‘estado de paz’, essencial para o tráfego jurídico e seria um ‘preço’ que a sociedade paga por viver num Estado de Direito.²⁹

A coisa julgada é a imutabilidade de decisão que não se sujeita mais a qualquer recurso, de modo a impedir discussões posteriores sobre matéria já decidida. A indiscutibilidade da decisão, contudo, opera-se de duas formas.

Quando a indiscutibilidade da sentença judicial opera seus efeitos somente dentro do

²⁸ MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 668.

²⁹ CABRAL, Antonio do Passo. **Coisa julgada e preclusões dinâmicas: Entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**. 2. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2014, p. 55/56.

processo em que proferida, tem-se a formação da coisa julgada formal. Diz respeito, exclusivamente, à impossibilidade de rediscutir, dentro do processo em que a sentença foi prolatada, questão por ela já definida. Ela opera-se, portanto, a partir do momento em que precluir o direito de o interessado impugnar a decisão judicial.

A preclusão caracteriza-se pela perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual pelo fato de terem sido alcançados os limites assinalados por lei ao seu exercício. Sendo o processo um fluxo contínuo direcionado à prestação jurisdicional, o legislador veda a prática de atos processuais já praticados, que se deixaram de praticar, ou ainda os que contradizem atos anteriormente já praticados. Há, na doutrina, discussões acerca das semelhanças dos institutos da preclusão e da coisa julgada formal, de modo a se cogitar serem eles sinônimos. Tal conceituação, contudo, não é objeto de análise do presente trabalho. Cumpre esclarecer, tão somente, que embora pareça inexistir diferença entre os institutos, a coisa julgada formal é uma estabilidade conferida especificamente à sentença, impedindo que esta seja alterada dentro do processo em que proferida. A preclusão, por sua vez, visa propulsionar o processo adiante, atingindo questões preparatórias para a decisão final, não tendo o escopo de tornar imutável o regramento material, pois entendida como a perda subjetiva do direito de impugnar um ato judicial.

Em outros termos, a coisa julgada formal “faz imutável o ato processual contido na sentença, nos limites do processo findo, impedindo qualquer recurso ou expediente processual destinado a impugná-la, de modo que naquele processo, nenhum outro julgamento se fará.”³⁰

Pelo próprio conceito do instituto, percebe-se que toda sentença irá produzir coisa julgada formal quando preclusas as possibilidades recursais, ou seja, quando o interessado não puder mais impugnar, dentro de determinado processo, a sentença judicial proferida, ela se tornará definitiva naquele caso específico.

Tendo em vista que os efeitos da coisa julgada formal restringem-se para dentro do processo em que proferida a sentença, é permitido que a parte renove seu pedido por meio de nova ação.

No mandado de segurança, é o que ocorre com as sentenças terminativas, nas quais opera-se apenas a coisa julgada formal, uma vez que não se ultrapassa o plano dos pressupostos processuais e das condições da ação.

Caso a decisão tenha denegado a segurança, sem decidir o mérito, a legislação confere

³⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei do Mandado de Segurança comentada**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.

ao impetrante a possibilidade de pleitear seu direito por ação própria (art. 19 da Lei do Mandado de Segurança e art. 486 do Código de Processo Civil³¹). Caso não tenha decorrido o prazo decadencial, também é possível impetrar novo mandado de segurança (art. 6, §6º da Lei do Mandado de Segurança), desde que corrigidas as deficiências que deram causa à anterior extinção do processo sem resolução do mérito.

Isso só é possível porque o instituto da coisa julgada formal não faz com que a decisão irradie seus efeitos para outros processos além daquele em que proferida. Assim, a consequência prática da limitação dos efeitos do *decisium* é, por decorrência, a possibilidade de ajuizamento de nova ação, suprimindo as falhas processuais que acarretaram a extinção do processo anteriormente.

Hugo de Brito Machado sintetizou o ponto da seguinte forma, *verbis*:

A sentença que indefere a segurança sem apreciar o mérito do pedido não faz coisa julgada material, podendo o impetrante requerer outro mandado de segurança se, ainda não decorrido o prazo de 120 dias, a contar da ciência do ato impugnado, for possível suprir a deficiência que deu causa ao indeferimento. Não sendo isto possível, caberá o uso da via ordinária, sempre que a sentença denegatória da segurança não houver apreciado o mérito do pedido.³²

A coisa julgada formal incide sobre as sentenças de qualquer natureza (terminativas ou definitivas), pois a sua ocorrência não diz respeito aos efeitos da sentença propriamente ditos, mas sim à sentença como ato processual. Isso porque, no momento em que não mais couber interposição de recursos, a coisa julgada formal opera a sua eficácia exclusivamente a fim de pôr fim à relação processual estabelecida em cada caso concreto, de modo que não poderá mais se decidir, dentro daquele processo, de forma contrária ao que preceituou a sentença. Qualifica-se, dessa forma, como um fenômeno interno ao processo.

Em contrapartida, no caso das sentenças definitivas, as quais resolvem o mérito do litígio e declaram a existência ou não do direito vindicado pelo impetrante, ultrapassa-se o plano da coisa julgada formal, havendo também que se falar em formação da coisa julgada material.

Havendo sentença em mandado de segurança que concede ou denega a ordem, apreciando o mérito do pedido, é preciso que a decisão judicial torne-se definitiva não só dentro do processo em que proferida (coisa julgada formal), mas também que seus efeitos projetem-se para fora do processo, de modo a impedir que o impetrante renove seu pedido por meio de ação própria ou outro mandado de segurança.

Se assim não fosse, a parte que restou vencida no processo poderia ingressar com ação

³¹ Art. 486. O pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos da coisa julgada em questões tributárias**. Revista de informação legislativa, v. 28, n. 11. Brasília, 1991, p. 352.

própria ou impetrar novo mandado de segurança buscando ver reconhecido direito que já foi expressamente rechaçado pelo Judiciário. Ao vedar tal possibilidade, privilegia-se a estabilidade das relações e a confiança nas instituições, em decorrência da certeza e segurança que a imutabilidade das decisões judiciais de mérito conferem ao sistema jurídico como um todo.

Como ensina Cândido Dinamarco³³, sendo a coisa julgada material um elemento imunizador da sentença para fora do processo em que proferida, seus efeitos repercutem na vida exterior dos litigantes, de modo que sua utilidade consiste em assegurar estabilidade a esses efeitos, impedindo que voltem a ser questionadas questões já definitivamente estabelecidas por sentença não mais sujeita a recurso. Diversamente do que ocorre na coisa julgada formal, não se trata de imunizar a sentença como ato do processo, mas os efeitos que ela projeta para fora deste ao atingir as pessoas em suas relações.

Em síntese, tendo o magistrado analisado a existência ou não do direito líquido e certo alegado pelo impetrante e proferido sentença definitiva, ou seja, que analisou o mérito da questão, além da coisa julgada formal, também estará configurada a coisa julgada material. Os efeitos da decisão irão se projetar para além do processo. Tem-se, então, a intangibilidade das situações jurídicas criadas ou declaradas.

Excepcionalmente, admite-se a possibilidade de, mesmo sendo prolatada sentença de mérito que efetivamente analisou a procedência ou não do pedido, o processo ser extinto sem resolução do mérito, caracterizando decisão terminativa. Referido entendimento foi firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE n. 669.367/RJ³⁴, com repercussão geral reconhecida, tendo a Corte entendido que é lícito ao contribuinte desistir da ação do mandado de segurança independentemente da aquiescência da autoridade coatora, a qualquer momento antes do término do julgamento, mesmo após eventual sentença concessiva do *writ*.

Na ocasião, o Tribunal lembrou que a coisa julgada pode resultar da sentença concessiva ou denegatória da segurança, desde que a decisão haja apreciado o mérito da pretensão do impetrante e afirmado a existência ou a inexistência do direito a ser amparado. Ademais, assentou que não faz coisa julgada, quanto ao mérito do pedido, a decisão que apenas

³³ DINAMARCO, Rangel Cândido. **Nova era do processo civil**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4374578/mod_resource/content/0/Dinamarco%20-%20Relativizar%20a%20coisa%20julgada%20material.pdf. Acesso em: 25/05/2021.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 669.367/RJ. Recorrente: Pronor Petroquímica S/A. Recorrido: Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Relator: Ministro Luiz Fux. Redatora do acórdão: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=273422583&ext=.pdf>. Acesso em: 17/06/2021.

denega a segurança por incerto ou ilíquido o direito pleiteado, a que julga o impetrante carecedor do mandado e a que indefere desde logo a inicial por não ser caso de segurança ou por falta de requisitos processuais para a impetração ou pelo decurso do prazo para a impetração

A compreensão acerca da definitividade das decisões é imprescindível ao presente trabalho, tendo em vista que só é possível promover a execução daquilo que foi atestado por decisão tida como definitiva. A execução é um reflexo dos efeitos que a sentença de mérito produziu. Importa, portanto, analisar os diferentes efeitos que podem decorrer de sentenças em mandado de segurança, bem como seu alcance.

2. Eficácia mandamental *versus* natureza declaratória da sentença no mandado de segurança e os efeitos decorrentes da prestação jurisdicional

Quanto à classificação das decisões judiciais, compreende-se como mandamental aquela sentença que, ao tutelar o direito do autor, força o réu a adimplir a ordem determinada pelo juiz. Nesse caso, a sentença dirige uma ordem para coagir o réu, a fim de que o mesmo observe o direito que foi por ela atestado.

Nas lições de José Carlos Barbosa Moreira, a sentença mandamental se qualifica pela preponderância de determinado peso ou tipo de eficácia em que alguém deva atender imediatamente à determinação judicial. Para ele, a necessidade do cumprimento imediato é de suma importância, pois existem sentenças de outras espécies (isto é, com diferentes pesos de eficácia preponderante), das quais também decorre ordem emitida pelo juiz, mas apenas como *posterius*, ou seja, como resultado mediato. Nessa linha, o jurista relembra ensinamento de Pontes de Miranda no sentido de que “mandamental é unicamente a sentença em que predomina o elemento típico: não basta que possa haver peso menor de mandamentalidade, nem eficácia mandamental mediata.”³⁵

Com base nesse entendimento, compreende-se como mandamental aquela sentença que tem por fim obter, com eficácia preponderante, ordem emitida pelo juiz a ser observada pelo demandado, e não simplesmente a condenação em fazer ou deixar de fazer algo. A sentença mandamental conterà uma ordem para que se expeça um mandado. Diz-se, então, que o juiz ordena e não simplesmente condena.

Como exemplo de sentença mandamental, a doutrina enquadra as decisões proferidas em mandado de segurança. Isso porque, tendo em vista a própria finalidade do instituto, o objeto da ação é a determinação de uma ordem dirigida à autoridade coatora para que a mesma pratique ou deixe de praticar determinado ato. A própria Lei do Mandado de Segurança, em seu art. 13, prevê que “Concedido o mandado, o juiz transmitirá em ofício, por intermédio do oficial do juízo, ou pelo correio, mediante correspondência com aviso de recebimento, o inteiro teor da sentença à autoridade coatora e à pessoa jurídica interessada.”

De acordo com José Ignacio Botelho de Mesquita, no mandado de segurança a sentença se enquadra como mandamental em razão da dispensa do processo de execução para cumprimento da ordem nela contida. Julgado procedente o pedido do impetrante, a ordem será

³⁵ MOREIRA, José Carlos Barbosa. **A sentença mandamental: da Alemanha ao Brasil**. Revista de Processo, v. 25, n. 97. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 150. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista15/revista15%20-%20JOSÉ%20CARLOS%20BARBOSA%20MOREIRA%20-%20A%20Sentença%20mandamental%20-%20Da%20Alemanha%20ao%20Brasil.pdf>. Acesso em: 30/05/2021.

transmitida mediante ofício dirigido ao seu destinatário. A entrega do ofício à autoridade coatora dispensa qualquer ato executório posterior, porquanto não se dá a hipótese de a autoridade coatora, abstendo-se de atender a ordem, obstar-lhe o cumprimento. Para o jurista, seja qual for a natureza jurídica atribuída à sentença do mandado de segurança, a ausência de execução para torná-la efetiva “não terá outra causa senão a ausência do pressuposto de todo ato de execução em sentido próprio, que é a possibilidade em tese de haver resistência eficaz ao cumprimento da ordem”³⁶. Assim, se a autoridade coatora deixar de atender ao ofício, a ordem será cumprida por ato de outro funcionário. O mandado de segurança, portanto, pode ser tido por mandamental porque não permite ou depende de execução para cumprimento da ordem decorrente da sentença concessiva.

No entanto, nem sempre a eficácia preponderante do *mandamus* é a obtenção de ordem direcionada à autoridade coatora. Assim, adotando o critério de classificação das sentenças fundado na carga preponderante de eficácia, as sentenças proferidas em mandado de segurança nem sempre serão mandamentais. Não fica excluída, nessa hipótese, a possibilidade do elemento mandamental figurar em sentença que acolhe pedido de natureza diversa. O que ocorre, contudo, é que o elemento mandamental não será predominante no caso.

A natureza da sentença será um reflexo do pedido formulado pelo impetrante na inicial. Para Luiz Fux, o elemento fundamental para a determinação dos efeitos da sentença sobre o ato administrativo é o pedido do impetrante, o qual lhe fixa os limites objetivos e subjetivos, de modo que “a natureza da sentença que julga o Mandado de Segurança, mercê de sua feição cognitiva, pode assumir o caráter declaratório, condenatório ou constitutivo coadjuvado pela autoexecutoriedade e mandamentalidade.”³⁷

Sendo assim, é possível que a sentença assuma eficácia declaratória, podendo o juiz declarar o direito e, ainda, expedir ordem à autoridade coatora para que faça ou deixe de fazer algo (mandamentalidade mediata).

A sentença declaratória abarca hipóteses em que há a necessidade de se obter a certeza a respeito da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica. Seu objetivo é “eliminar uma situação de incerteza que paira sobre determinada relação jurídica”³⁸.

³⁶ MESQUITA, José Ignacio Botelho de. **A sentença mandamental**, in Teses, Estudos e Pareceres de Processo Civil, vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 6. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Jose%20B.%20de%20Mesquita%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 31/05/2021.

³⁷ FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 156.

³⁸ MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 474.

De acordo com ensinamentos de Teori Albino Zavascki, as lides que fazem surgir o interesse de mera declaração assinalam o caráter preventivo da tutela jurisdicional. Não seriam lides de dano, mas de probabilidade de dano, as quais “têm origem, não no descumprimento da obrigação, mas sim na dúvida a respeito da existência da relação jurídica, ou do seu modo de ser ou, quem sabe, do conteúdo da prestação ou da sanção que, no futuro, poderá ser exigida.”³⁹ São, portanto, compatíveis com o mandado de segurança, a depender do pedido formulado pelo impetrante.

A possibilidade de sentenças em mandado de segurança possuem eficácia declaratória possui ainda mais relevância em matéria tributária.

Dentre as hipóteses de cabimento do mandado de segurança em matéria tributária, destaca-se a possibilidade de sua utilização para afastar óbices indevidamente colocados pela autoridade administrativa ao exercício do direito à compensação, bem como à declaração da inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o contribuinte a efetuar o recolhimento de determinado tributo.

Nesse sentido, a Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça consagrou o entendimento de que “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.” Assim, não há mais divergência quanto à possibilidade de o contribuinte cumular, nos autos do *mandamus*, pedido de declaração de direito à compensação tributária e de expedição de ordem a ser dirigida à autoridade coatora para que faça ou deixe de fazer algo. Essa será a hipótese objeto de análise no presente trabalho.

A controvérsia, contudo, reside quanto aos efeitos das sentenças que, além de expedirem uma ordem, declaram o direito à compensação tributária.

Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero explicam que o mandado de segurança se presta tanto para obtenção de tutela inibitória quanto tutela reparatória. Veja-se:

Com a impetração de mandado de segurança, pode o impetrante obter tutela inibitória. Vale dizer: pode prevenir a prática, a reiteração ou a continuação de ato ilícito. O mandado de segurança constitui ação idônea para a obtenção de tutela inibitória. [...] Se voltado contra o dano, o mandado de segurança pode prestar tutela reparatória.⁴⁰

Nesse sentido, não se pode admitir que o mandado de segurança seja impetrado objetivando a reparação pecuniária decorrente de ato ilícito do Poder Público. Essa não é a finalidade do instituto, que não se presta para substituir ação de cobrança. O que deve motivar

³⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. **Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS n. 23, 2003, p. 225. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/73075/41260>. Acesso em: 30/05/2021.

⁴⁰ SCARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 838.

a impetração é a proteção ao direito líquido e certo, ameaçado ou com justo receio de o ser. O impetrante busca, portanto, cessar a ilegalidade que ameaça seu direito. Ocorre que, da decisão que afasta o ato impugnado na impetração (causa de pedir do *mandamus*), é possível que decorram efeitos patrimoniais. Nesse sentido leciona Cássio Scarpinella Bueno. Confira-se:

Toda vez que o mandado de segurança é empregado para afastar qualquer ilegalidade, mesmo que para “declarar” que determinado ato praticado pelo Estado-administração é um ato ilegal ou abusivo de poder, seus efeitos mandamentais, isto é, a ordem para que cesse a ilegalidade ou a abusividade, são a ele inerentes. E mais: que esta ordem inerente à declaração não é óbice para eventuais aspectos patrimoniais que as decisões jurisdicionais, inclusive a do mandado de segurança, podem assumir mesmo que retroativamente e como consequência “natural” da declaração de ilegalidade ou de abusividade. A “ordem” – o que, em geral, é chamado de “mandamento”, “sentença mandamental”, “eficácia mandamental” – que caracteriza o mandado de segurança não é arredia, muito pelo contrário, a outras eficácias, a outros efeitos, a ela complementares, a ela inerentes, assim a declaração da ilegalidade ou abusividade do ato administrativo contrastando eventuais efeitos patrimoniais decorrentes daquela declaração, daquele reconhecimento.⁴¹

Destinando-se a segurança à combater ato administrativo ilegal, “os efeitos financeiros consistiriam em mera consequência da extirpação do ato administrativo impugnado.”⁴² Não se pode impedir que, em decorrência da concessão da segurança, surja também o dever de pagamento de valores indevidamente recolhidos pelo impetrante, por exemplo. Os efeitos patrimoniais são consequência natural da declaração de ilegalidade pela sentença de procedência.

Há, contudo, divergência quanto à extensão dos efeitos patrimoniais decorrentes da sentença que declara o direito à compensação tributária.

O §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança prevê que o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias assegurados em sentença concessiva de mandado de segurança a servidor público da administração direta ou autárquica federal, estadual e municipal somente será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.

Para Hely Lopes Meirelles, se houver danos patrimoniais decorrentes da concessão da segurança, sua reparação deverá ocorrer por ação direta e autônoma, sendo o §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança a sua única exceção, tendo em vista a possibilidade de o pagamento, nessas hipóteses, ocorrer nos próprios autos do mandado de segurança. O autor faz

⁴¹ BUENO, Cássio Scarpinella. **As Súmulas 213 e 461 do STJ e a Súmula 271 do STF: O Mandado de Segurança e a Compensação Tributária**. R. EMERJ, v. 20, n. 1. Rio de Janeiro, 2018, p. 230. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v20_n1/revista_v20_n1_224.pdf. Acesso em: 30/05/2021.

⁴² RANGEL, Marco Aurélio Scampini Siqueira; MENEZES, Pedro Henrique da Silva. Os efeitos patrimoniais do mandado de segurança e o estado atual da jurisprudência. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=c3d19da395f25e25>. Acesso em: 30/05/2021.

uma ressalva no sentido de que tal possibilidade não significa que o mandado de segurança seja meio idôneo para amparar lesões de natureza pecuniária, mas que “a segurança pode prestar-se à remoção de obstáculos a pagamentos em dinheiro, desde que a retenção desses pagamentos decorra de ato ilegal da Administração”⁴³. Nega-se assim, mais uma vez, a utilização do mandado de segurança para reparação de danos patrimoniais, dado que seu objeto próprio é a invalidação de atos de autoridade ofensivos à direito líquido e certo.

Aplicando extensivamente referido diploma legal também à matéria tributária, Gabriel Sant’Anna Quintanilha e Felipe Carvalho Pereira concluíram que “O mandado de segurança não é o instrumento processual para obter a repetição do indébito tributário, tendo em vista a necessidade de dilação probatória para análise do mérito.”⁴⁴ Quanto aos pagamentos, entendem que os efeitos patrimoniais do *mandamus* devem ser litigados em ação própria.

Igualmente, Luiz Fux reconhece que os eventuais danos patrimoniais decorrentes do ato impugnado no mandado de segurança devem ser objeto de ação própria. Embora afirme não ser possível conceder, em mandado de segurança, ordem dirigida ao pagamento de verbas vencidas anteriormente à impetração, o jurista faz uma ressalva quanto às parcelas vencidas após a impetração, as quais entende devam ser executadas nos próprios autos do mandado de segurança, “por mera apresentação de demonstrativo discriminado e atualizado do crédito, consoante as regras dos arts. 534 e seguintes do CPC/2015.”⁴⁵ Esclarece, ainda, que essas verbas devem seguir a sistemática dos precatórios, sem prejuízo da expedição de ofício para imediato cumprimento da obrigação de fazer. Percebe-se, mais uma vez, a dupla finalidade que a sentença em mandado de segurança pode vir a ter.

Cássio Scarpinella Bueno, em sentido contrário, afirma ser “frustrante verificar no §4º do art. 14 da Lei n. 12.016/2009 regra restritiva, que exclui do mandado de segurança os efeitos pretéritos, embora de cunho patrimonial, relativos à abusividade ou ilegalidade, tais quais declaradas na sentença concessiva do mandado de segurança.”⁴⁶ Para ele, o referido diploma legal cuida apenas da hipótese de pagamento a servidores públicos, o que não se confundiria com a recuperação, pelo contribuinte, do indébito tributário.

Isso porque, tendo o Código de Processo Civil aplicação subsidiária ao mandado de

⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 33. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 116.

⁴⁴ QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book.

⁴⁵ FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 170.

⁴⁶ BUENO, Cássio Scarpinella. **As Súmulas 213 e 461 do STJ e a Súmula 271 do STF: O Mandado de Segurança e a Compensação Tributária**. R. EMERJ, v. 20, n. 1. Rio de Janeiro, 2018, p. 230. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v20_n1/revista_v20_n1_224.pdf. Acesso em: 30/05/2021.

segurança, não seria possível afastar o disposto no art. 515, I, do diploma processual⁴⁷. Aplicando-se a referida norma, o doutrinador sustenta que o reconhecimento do que foi ilegal ou abusivo é suficiente para autorizar que a recomposição do direito violado se dê da forma mais ampla possível, ou seja, para o futuro (na linha do que autoriza do §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança), mas também para o passado (quanto aos valores indevidamente recolhidos antes da impetração). Assim, para instrumentalizar a execução para o passado, seria suficiente que o impetrante, obtendo o reconhecimento de seu direito pela sentença, liquide os valores respectivos, a fim de cumprir a decisão que declarou o direito à compensação em face da Fazenda Pública.

Em outro estudo, o doutrinador defendeu que o entendimento contido no §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança deve ser ampliado, a fim de que o pagamento de qualquer verba, independentemente de sua natureza, seja feito nos próprios autos do mandado de segurança, desde que haja pedido do impetrante nesse sentido e que ela seja reconhecida como devida (como, por exemplo, o indébito tributário). “Trata-se de providência que mais bem se afina às conquistas mais recentes da legislação processual civil e que viabiliza, com um só processo, os melhores resultados possíveis sem colocar em risco a ampla defesa da pessoa jurídica de direito público e sem descuidar das peculiaridades do sistema executivo contra a Fazenda Pública.”⁴⁸

Em que pese o §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança tratar especificamente da hipótese de pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias a servidores públicos, indubitável que a sua redação influencia na compreensão acerca dos efeitos patrimoniais advindos das sentenças que declaram o direito à compensação tributária. A doutrina divide-se quanto à sua aplicação extensiva às relações tributárias ou não, evidenciando a divergência quanto à extensão dos efeitos patrimoniais decorrentes da sentença que declara o direito à compensação tributária, o que impacta nas discussões acerca da possibilidade ou não de execução das referidas sentenças nos próprios autos do mandado de segurança.

Cumpre destacar que a edição do referido diploma legal foi influenciada pelas Súmulas 269 (“o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”) e 271 (“concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais

⁴⁷ Art. 515 São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

I - as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa.

⁴⁸ BUENO, Cássio Scarpinella. **Propostas para uma nova lei do mandado de segurança**. Disponível em: <http://scarpinellabueno.com/images/anteprojeto-lei/1-propostas-ms.pdf>. Acesso em: 30/05/2021.

devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”) do Supremo Tribunal Federal, ambas publicadas em dezembro de 1963.

Sendo assim, é imprescindível analisar os referidos enunciados sumulares sobre o tema, bem como os que lhe sucederam, a fim de que se possa compreender as suas relações com a possibilidade ou não de execução da sentença que declara o direito à compensação tributária nos próprios autos do mandado de segurança.

3. Cumprimento de sentença em mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária

A possibilidade de a sentença em mandado de segurança possuir eficácia declaratória provoca questionamentos quanto às formas de efetivação do direito do contribuinte que, tendo reconhecido o seu direito à compensação tributária, deve optar pela forma de recebimento dos valores indevidamente recolhidos.

De acordo com ensinamento de Luiz Fux, o direito à execução das sentenças integra o direito ao acesso à justiça. De nada adianta ao autor a decisão judicial favorável, ou o título executivo, sem que o ordenamento jurídico proporcione meios adequados à realização do seu direito. Assim, a fase de execução se presta à satisfação do direito. Veja-se:

O processo, como instrumento de realização de justiça, é servil a esta, não só quando se está diante de uma pretensão justa e resistida, passível de ser resolvida em nível de definição de direitos, mas também na hipótese de resistência à satisfação de um direito já definido a merecer pronta realização prática.

No primeiro caso, a definição judicial é exteriorizada através da tutela jurisdicional de cognição, que consiste basicamente no conhecimento dos fatos e na aplicação soberana da norma jurídica adequada ao caso concreto.

No segundo caso, o direito já se encontra definido e à espera de sua realização pelo obrigado. Nessa hipótese, a forma de tutela não é mais de simples cognição senão de “realização prática do direito” através dos órgãos judiciais. Assim, da mesma forma que o Estado-juiz define a situação litigiosa com ou sem a colaboração das partes, também realiza o direito, independentemente da cooperação do obrigado. Esta é a essência da fase de execução, tutela satisfativa, por excelência, porquanto executar é satisfazer o direito inadimplido.⁴⁹

Especificamente quanto à possibilidade de execução de sentenças em mandado de segurança que declaram o direito à compensação tributária, mostra-se imprescindível a compreensão quanto à evolução da jurisprudência sobre do tema e a origem das divergências que perpassam o assunto, especialmente em razão dos enunciados das súmulas 269/STF⁵⁰, 271/STF⁵¹, 213/STJ⁵² e 461/STJ⁵³.

⁴⁹ FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 169.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 269/STF. O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2468>. Acesso em: 04/06/2021.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 271/STF. Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2471>. Acesso em: 04/06/2021.

⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 213/STJ. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Brasília, 1998. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 04/06/2021.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 461/STJ. O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. Brasília, 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=@NUM=%27461%27&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 04/06/2021.

3.1 Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal

Conforme exposto no capítulo anterior, o §4º do art. 14 da Lei do Mandado de Segurança tem sido aplicado extensivamente aos mandados de segurança em matéria tributária. A edição do referido diploma legal, por sua vez, foi influenciada pelas Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal, ambas publicadas em dezembro de 1963, estando em plena aplicabilidade e vigência até o presente momento.

Embora a evolução histórica do mandado de segurança no direito brasileiro não seja objeto de análise do presente trabalho, mostram-se necessárias algumas ponderações sobre o tema a fim de melhor compreender o contexto em que editadas as súmulas ora em análise.

O mandado de segurança veio positivado no direito brasileiro na Constituição da República Federal de 1934 ao prever em seu art. 113, §33 que:

Dar-se-á mandado de segurança para a defesa do direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer autoridade. O processo será o mesmo do *habeas corpus*, devendo ser ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudicará as ações petições competentes.

Após a promulgação da Constituição, a regulamentação do instituto veio por meio da Lei n. 191, de 16 de janeiro de 1936. Quanto aos efeitos patrimoniais do mandado de segurança, o diploma, em seu art. 2º, §1º, consignou que “A decisão do mandado de segurança não impede que a parte reitere a defesa de seu direito por ação competente, nem por esta pleiteie efeitos patrimoniais não obtidos.” Observa-se a opção do legislador ordinário em vedar eventual reparação financeira ao lesado quando da concessão da segurança.

Em 1939, ao regular a matéria no Código de Processo Civil⁵⁴, o legislador novamente vedou a possibilidade de fruição de efeitos patrimoniais em mandado de segurança. Referido entendimento foi replicado na Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951⁵⁵.

Nesse contexto é que, em 1963, foram editadas as Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal. Tendo em vista a finalidade dos enunciados em conferir interpretação pacífica sobre determinado assunto, servindo de base para julgamentos futuros, em observância à segurança e estabilidade do sistema como um todo, o que se buscou na época foi pacificar o entendimento quanto aos mandados de segurança impetrados por servidores públicos que buscavam o recebimento de verbas remuneratórias eventualmente devidas pela Administração

⁵⁴ BRASIL. **Decreto-lei n. 1.608, de 18 de setembro de 1939**. Código de Processo Civil. Art. 329. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie o seu direito e os respectivos efeitos patrimoniais.

⁵⁵ BRASIL. **Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951**. Altera disposições do Código do Processo Civil, relativas ao mandado de segurança. Art. 15. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

Pública.

Três anos após a edição dos enunciados sumulares, sobreveio a Lei n. 5.021, de 9 de junho de 1966, impondo significativa evolução no entendimento quanto à contenção dos efeitos patrimoniais em mandado de segurança, conforme se verifica da redação dos dispositivos abaixo:

Art. 1º O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público federal, da administração direta ou autárquica, e a servidor público estadual e municipal, somente será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.

[...]

§ 3º A sentença que implicar em pagamento de atrasados será objeto, nessa parte, de liquidação por cálculos ([artigos 906 a 908 do Código de Processo Civil](#)), procedendo-se, em seguida, de acordo com o [art. 204 da Constituição Federal](#).⁵⁶

Apesar da tentativa do texto legal em estipular o procedimento a ser seguido para o recebimento das prestações pecuniárias vencidas antes da impetração, a legislação atual apenas trata da matéria em seu art. 14, fazendo-o sob a influência das súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal. Sobre a matéria, Cássio Scarpinella lamenta que o atual diploma legal não tenha acompanhado a inovação trazida pela Lei n. 5.021/1966, *verbis*:

Pena, contudo, que o legislador não tenha verificado que a Lei n. 5.021/1966 era norma jurídica posterior às duas Súmulas destacadas e que, por isso mesmo, já deveria prevalecer para a regência da matéria. É certo que a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal, tanto quanto a ampla maioria da doutrina e da jurisprudência dos nossos Tribunais, entendiam que as diretrizes sumulares prevaleciam sobre a disciplina legislativa, mas o lamento é tanto maior com o advento da Lei n. 12.016/2009, na medida em que na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça começaram a ser colhidas decisões que aplicavam à espécie a normativa legal, combinado, adequadamente, ao diversos efeitos extraíveis de uma decisão concessiva do mandado de segurança: reconhecida a ilegalidade ou a abusividade relativa o pagamento dos vencimentos de um servidor público, por que não permitir que essa mesma ilegalidade ou abusividade fosse reparada por inteiro, desde o instante em que ela foi verificada – desde quando se constatou a lesão a direito, portanto, no plano material – coincida, ou não, com a data do “ajuizamento da inicial”?⁵⁷

Os enunciados sumulares em questão influenciam significativamente a jurisprudência até os dias atuais, não sendo sua aplicação restrita somente aos casos que tratam de vantagens pecuniárias devidas aos servidores públicos.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, tem exercido importante papel na evolução do entendimento quanto ao alcance dos efeitos patrimoniais em mandado de segurança, caminhando no sentido de pacificar sua jurisprudência quanto à possibilidade de os efeitos patrimoniais decorrentes da concessão da segurança retroagirem à data da impetração.

⁵⁶ BRASIL. **Lei n. 5.021, de 9 de junho de 1966**. Dispõe sobre o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público civil.

⁵⁷ BUENO, Cassio Scarpinella. **A nova lei do mandado de segurança**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 89.

Em 2015, a Corte Especial do Tribunal, ainda que tratando de matéria referente à remuneração de servidores públicos, assentou que a exigência das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o impetrante deve ajuizar nova ação para reivindicar os valores vencidos em data anterior à impetração não apresenta nenhuma utilidade prática, além de estimular demandas desnecessárias. Sendo assim, reconheceu que os efeitos financeiros da concessão da ordem mandamental devem retroagir à data do ato impugnado, violador do direito líquido e certo do impetrante. Veja-se:

[...] 2. Quanto aos efeitos patrimoniais da tutela mandamental, sabe-se que, nos termos das Súmula 269 e 271 do STF, caberia à parte impetrante, após o trânsito em julgado da sentença concessiva da segurança, ajuizar nova demanda de natureza condenatória para reivindicar os valores vencidos em data anterior à impetração do pedido de writ; essa exigência, contudo, não apresenta nenhuma utilidade prática e atenta contra os princípios da justiça, da efetividade processual, da celeridade e da razoável duração do processo, além de estimular demandas desnecessárias e que movimentam a máquina judiciária, consumindo tempo e recursos públicos, de forma completamente inútil, inclusive honorários sucumbenciais, em ação que já se sabe destinada à procedência.

3. Esta Corte Superior, em julgado emblemático proferido pelo douto Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, firmou a orientação de que, nas hipóteses em que o Servidor Público deixa de auferir seus vencimentos, ou parte deles, em face de ato ilegal ou abusivo do Poder Público, os efeitos financeiros da concessão de ordem mandamental devem retroagir à data do ato impugnado, violador do direito líquido e certo do impetrante, isso porque os efeitos patrimoniais do decisum são mera consequência da anulação do ato impugnado que reduziu a pensão da Impetrante, com a justificativa de adequá-la ao sub-teto fixado pelo Decreto 24.022/2004, daquela unidade federativa.

4. Embargos de Divergência do Estado do Amazonas desprovidos.⁵⁸

Mais recentemente e, especificamente quanto ao mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça iniciou o julgamento dos EREsp n. 1.770.495/RS, por meio do qual se busca pacificar a compreensão quanto à adequação do mandado de segurança visando à declaração do direito à compensação tributária dos débitos anteriores à impetração, observada a prescrição, ou seja, sobre os efeitos patrimoniais pretéritos decorrentes da concessão da segurança. A discussão busca definir se poderia o contribuinte compensar o débito referente aos recolhimentos não alcançados pela prescrição quinquenal retroativamente à impetração, ou apenas a partir desta data.

Com o julgamento iniciado em 12/02/2020, o relator do caso, Ministro Gurgel de Faria, ponderou que a sentença proferida em mandado de segurança apenas reconhece a existência de um direito, declarando-o. Assim, não seria razoável exigir que o contribuinte ajuizasse nova

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.164.514/AM. Embargante: Estado do Amazonas. Embargado: Maria da Paz Monteiro Litaff. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1477996&numero_registro=201103122152&data=20160225&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 01/06/2021.

ação para que lhe seja reconhecido um direito já declarado via *mandamus*, cujo título seria suficiente para autorizar a compensação inclusive em relação ao quinquênio anterior à impetração, o que não implicaria em atribuição de efeitos patrimoniais pretéritos àquela ação. Referido entendimento foi acompanhado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mas, em razão de pedido de vista antecipada do Ministro Herman Benjamin, o julgamento foi suspenso.

Em que pese referido julgamento não ter sido finalizado, percebe-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem caminhado no sentido de reconhecer que os efeitos patrimoniais em mandado de segurança retroagem à data da impetração. O julgamento supra mencionado é de suma importância, tendo em vista a possibilidade de se pacificar, na Primeira Seção da Corte (órgão competente para o julgamento de matéria tributária), o entendimento acerca da extensão dos efeitos patrimoniais especificamente quanto aos mandados de segurança que reconhecem o direito à compensação tributária.

Assim, em relação às Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal, deve-se ter em mente o contexto em que elas foram editadas e que os precedentes que as originaram não tratavam de matéria tributária, mas de vantagens pecuniárias de servidores públicos. Ademais, rememora-se que os efeitos patrimoniais do mandado de segurança são decorrência lógica do reconhecimento do direito líquido e certo, e não a sua causa de pedir.

3.2 Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça

Publicada em 1998, a Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça veio pacificar a possibilidade de o mandado de segurança declarar o direito à compensação tributária.

Nos precedentes que deram origem à súmula, suscitava-se a impossibilidade da compensação de créditos tributários pela via do mandado de segurança, por inexistir prova incontroversa da liquidez e certeza dos valores a serem compensados, tendo em vista não ser possível dilação probatória nos autos do *mandamus*.

O entendimento fixado pela Corte foi o de que a compensação de créditos e débitos em matéria tributária de fato supõe a quantificação dos respectivos valores, exigindo prova incompatível com o rito do mandado de segurança. No entanto, a mera declaração de que créditos e débitos possam ser compensados depende de juízo a respeito de questão eminentemente de direito, possível pela via do mandado de segurança. Reiterou-se, assim, a possibilidade de a sentença proferida em mandado de segurança possuir eficácia declaratória.

Como decorrência do impacto do referido entendimento na prática judicial tributária, em 2009, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça afetou o Recurso Especial n. 1.111.164/BA

à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 118), no qual objetivou analisar a necessidade ou não de prova pré-constituída dos recolhimentos indevidos que se pretende ver reconhecido nos autos de mandado da segurança.

Quando do julgamento do recurso, o relator do processo, Ministro Teori Zavascki, esclareceu que a função jurisdicional cognitiva consiste em atividades destinadas a formular juízo a respeito da incidência ou não de norma abstrata sobre determinado suporte fático, cuja essência é resumida em: (i) coletar e examinar provas sobre o ato ou o fato em que possa ter havido incidência; (ii) verificar, no ordenamento jurídico, a norma ajustável àquele suporte fático; e (iii) declarar as consequências jurídicas decorrentes da incidência, enunciando a norma concreta; ou, se for o caso, declarar que não ocorreu a incidência, ou que não foi aquele o preceito normativo que incidiu em relação ao fato ou ato, e que, portanto, inexistiu a relação jurídica afirmada pelo demandante; ou, então, que não ocorreu pelo modo ou na extensão ou com as consequências pretendidas. Resulta, desse conjunto operativo, uma sentença identificando a existência ou o conteúdo da norma jurídica concreta, que, transitada em julgado, se torna imutável e passa a ter força de lei entre as partes.

No tocante ao mandado de segurança, há um requisito adicional, pois, considerando que sua finalidade é fazer juízo sobre direito líquido e certo, exige-se que os fatos dos quais decorre o direito afirmado pelo impetrante sejam incontroversos, demonstrados de plano, mediante prova pré-constituída.

No que se refere ao mandado de segurança sobre compensação tributária, o relator afirmou que a extensão do âmbito probatório está intimamente relacionada com os limites do pedido, ou seja, com os limites do direito tido como violado ou ameaçado de violação pela autoridade coatora. Nesse aspecto, deve-se distinguir duas situações. Na primeira delas, a impetração se limita em buscar ver reconhecido o direito de compensar, mas sem fazer juízo próprio sobre os elementos da própria compensação. Na segunda, a declaração de compensabilidade agrega pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação, ou ainda pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação.

Na primeira situação, que tem amparo na Súmula 213, não seria exigível que o impetrante trouxesse prova pré-constituída dos elementos concretos da operação de compensação, tendo em vista que o objeto da impetração não abrange juízo específico a respeito. Nos precedentes que serviram de base à edição da súmula, repita-se, o Tribunal afirmou a viabilidade de ser reconhecido o direito à compensação na via mandamental, ficando

a averiguação da liquidez e da certeza da própria compensação sujeita à fiscalização da autoridade fazendária. Todavia, para a segunda situação – em que a concessão da ordem envolve juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, ou em que os efeitos da sentença supõem a efetiva realização da compensação –, o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado depende necessariamente da comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar.

Em razão de os Tribunais *a quo* estarem apresentando decisões divergentes acerca do paradigma fixado no Tema 118, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça afetou os recursos especiais repetitivos n. 1.715.256/SP, n. 1.715.294/SP e n. 1.365.095/SP a fim de esclarecer o alcance da aplicação da tese anteriormente firmada.

Em julgamento realizado em fevereiro de 2019, a seção, explicitando o entendimento consignado no REsp n. 1.111.164/BA, fixou as seguintes teses de repercussão geral:

- (a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e
- (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva investigação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação cabal dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída, indispensável à propositura da ação.⁵⁹

Mostra-se pacífico, nesse sentido, a possibilidade de o mandado de segurança declarar o direito à compensação tributária, bem como a extensão do pedido formulado impacta o *iter* processual.

Quanto à Súmula 461, editada em 2010, tem-se duas premissas diferentes. A primeira delas é o reconhecimento de que a sentença declaratória, ao certificar, para fins de compensação tributária, o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica, sendo, portanto, título executivo passível de ser executado. A segunda, por sua vez, reconhece a possibilidade de o contribuinte receber o indébito tributário certificado por compensação (procedimento administrativo) ou por via de expedição de precatório ou requisição de pequeno

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.715.256/SP. Recorrente: Liquigás Distribuidora S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1777590&num_registro=201703263575&data=20190311&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 01/06/2021.

valor (procedimento judicial).

Os precedentes que originaram o enunciado sumular tratavam, na origem, de ações declaratórias. Para tanto, percebe-se que a construção jurisprudencial foi no sentido de reconhecer eficácia executiva às sentenças declaratórias.

Para Teori Albino Zavascki, quando uma norma jurídica concreta estiver integralmente identificada mediante atividade jurisdicional, o legislador já não poderá negar-lhe a eficácia executiva, pois isso constituiria atentado ao direito constitucional de ação, que compreende também o direito ao exercício da pretensão de executar. Especificamente quanto às sentenças declaratórias, o jurista ensina que “negar força de título executivo a esta espécie de sentença seria atentar contra o sistema processual, sua lógica e os valores nele consagrados.”⁶⁰ Isso porque, se a sentença declaratória é capaz de trazer definição e certeza não apenas da existência ou inexistência da relação jurídica, mas também da exigibilidade da prestação devida, não há como negar-lhe eficácia executiva, uma vez que tutela jurisdicional que se limita à execução, sem as medidas complementares necessárias para ajustar os fatos ao direito declarado na sentença, seria tutela incompleta.

Da mesma forma, Fernando Tourinho Neto explica que a sentença declaratória tem o condão de desfazer as dúvidas e criar uma certeza jurídica quanto à relação antes litigiosa, tornando certo e indiscutível o direito, razão pela qual nada impede que tenha eficácia como título executivo. Isso porque, o que a execução busca é a atuação do direito a partir de uma certificação que a precede. Com a sentença declaratória, esta certificação já se deu, tendo o direito sido declarado e determinado, tornando-se indiscutível. Para o autor, “a sentença declaratória tem todos os requisitos para servir como título executivo, pois, declarado e determinado o direito, nada obsta que, não estando exaurida a pretensão do autor, seja executada.”⁶¹

Esse foi o entendimento que acabou por culminar no enunciado sumular em questão.

Em que pese a Súmula 461 da Corte originar-se de precedentes em ações declaratórias, o enunciado da Súmula 213, ao possibilitar que as sentenças em mandado de segurança também possuam eficácia declaratória, acaba por estender o conceito expresso na Súmula 461 de “sentença declaratória transitada em julgado” também àquelas decisões que, em mandado de

⁶⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. **Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS n. 23, 2003, p. 227. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/73075/41260>. Acesso em: 30/05/2021.

⁶¹ TOURINHO NETO, Fernando da Costa. **A eficácia executiva da sentença declaratória**. Revista de informação legislativa: v. 29, n. 115. 1992, p. 569. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176065>. Acesso em: 31/05/2021.

segurança, declaram o direito à compensação tributária.

Os enunciados das quatro súmulas ora tratadas podem parecer, em um primeiro momento, conflitantes entre si. O Superior Tribunal de Justiça, ao aplicar as súmulas em referência aos mandado de segurança que declaram o direito à compensação tributária, acaba por criar divergência jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de a sentença em mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária ser objeto de cumprimento de sentença, a fim de que a restituição possa se dar por via de expedição de precatório. Controvertido, também, o período que poderia ser abrangido por futura execução, em razão da discussão acerca da extensão dos efeitos patrimoniais em mandado de segurança.

Passa-se, assim, à análise dos entendimentos divergentes, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, decorrentes da aplicação das súmulas 269/STF, 271/STF, 213/STJ e 461/STJ.

4. Divergência jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça

A fim de analisar a possibilidade ou não de a decisão mandamental que reconhece o direito à compensação tributária ser objeto de cumprimento de sentença, faz-se necessário compreender como o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo a questão, com base na aplicação das Súmulas 269/STF, 271/STF, 213/STJ e 461/STJ.

Inicialmente, cumpre destacar que a jurisprudência do tribunal é formada, em sua maioria, por decisões tomadas ainda em sede de mandado de segurança, em que se discute os efeitos que a concessão da ordem pode vir a ter.

Não há, nestes casos, discussão quanto à possibilidade de executividade judicial do *mandamus*, visto que o debate se dá em momento anterior ao trânsito em julgado, não havendo que se falar em título executivo. Sendo assim, o provimento judicial se limita a discutir se a decisão que concede a segurança pode produzir efeitos pretéritos em relação aos cinco anos anteriores à impetração, ou apenas efeitos prospectivos.

O tema acerca da executividade das sentenças mandamentais que reconhecem o direito à compensação tributária, por sua vez, enfrenta divergência no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça.

Em suma, à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, são duas as possibilidades jurídicas quanto ao ajuizamento de cumprimento de sentença mandamental: (i) inadmissível, autorizando a restituição do indébito exclusivamente pela via administrativa; e (ii) admissível, independente do período do indébito, aplicando-se em conjunto as Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça.

Para melhor compreensão de como a temática em análise tem sido enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, confira-se abaixo precedentes da corte que elucidam os três entendimentos supra mencionados.

4.1 Impossibilidade de execução das sentenças mandamentais transitadas em julgado que reconheceram o direito à compensação tributária

Há posicionamento de alguns integrantes do Superior Tribunal de Justiça valendo-se da premissa jurídica de que, apesar de ser possível, por meio de mandado de segurança, a declaração do direito à compensação de créditos (Súmula 213/STJ), a sentença concessiva da segurança tem o condão apenas de reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária e, portanto, o direito de o impetrante não ser onerado por dado tributo. Todavia, este entendimento não autoriza a restituição por precatório dos valores indevidamente recolhidos.

Para essa corrente, a concessão da segurança não permite ao contribuinte executar o título judicial nela formado, mas apenas pleitear administrativamente a habilitação do crédito pretérito e proceder à sua posterior utilização via compensação.

Como exemplo de tal posicionamento, tem-se o REsp n. 1.252.469/MG, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, julgado pela Primeira Turma da Corte em março de 2012. Veja-se a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO WRIT COMO SUCEDÂNEO DA AÇÃO DE COBRANÇA. SÚMULA N. 269/STF. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. 1. A orientação firmada nessa Corte, em observância ao disposto na Súmula 269/STF, é que mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança. A via mandamental não comporta a devolução de valor pago indevidamente. 2. No caso concreto, o Tribunal de origem registrou que a sentença transitada em julgado deve ser executada nos exatos termos em que proferida, sob pena de ofensa à coisa julgada. Nas razões do apelo especial, os agravantes não se insurgiram contra esse fundamento, o que enseja a aplicação da Súmula 283/STF. 3. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada nos moldes exigidos pelos arts. 541, parágrafo único, do CPC e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ, sendo certo que, para a configuração do dissenso, é indispensável a realização do cotejo analítico entre a decisão atacada e os paradigmas invocados, de forma a demonstrar a existência de similitude fática entre os casos confrontados, o que inexistente na hipótese em comento. 4. Agravo regimental não provido.⁶²

No referido precedente, após o trânsito em julgado do mandado de segurança que reconheceu o direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos ao FINSOCIAL, o contribuinte apresentou memória de cálculo dos valores que entedia lhe serem devidos, requerendo a citação da União Federal, nos termos do art. 730 do CPC/73⁶³.

O juízo de primeiro grau indeferiu o pedido das exequentes, assentando que o mandado de segurança não se adequa à finalidade pretendida, por não ser substitutivo da ação de cobrança, nos termos da Súmula 269/STF.

Em face dessa decisão, o contribuinte interpôs agravo de instrumento, defendendo a viabilidade da execução em sentenças declaratórias. Para ele, diante do trânsito em julgado da decisão que reconheceu a existência do crédito, o título executivo obtido é apto para embasar o

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.252.469/MG. Agravante: Supermercado do Magela Ltda e outros. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1126816&numero_registro=201100918250&data=20120306&peticao_numero=201100209275&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

⁶³ Art. 730. Na execução de sentença contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras:
I – o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente;
II – far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito.

pedido executório. Desnecessário, portanto, o ajuizamento de qualquer ação de repetição de indébito objetivando o pagamento dos valores indevidamente recolhidos.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região manteve o entendimento do juízo *a quo* de que, na hipótese de mandado de segurança que reconhece ao contribuinte o direito de reaver os valores indevidamente recolhidos, a sentença possui natureza mandamental, não comportando processo de execução.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso especial. Em suas razões, defendeu que todas as sentenças que reconhecem a existência de obrigação constituem título executivo judicial, podendo ser alvo de requerimento de cumprimento de sentença. Sendo assim, argumentou que o comando judicial transitado em julgado no mandado de segurança é título judicial apto a amparar a execução proposta, tendo em vista que foi expressamente declarado o direito à restituição do que foi pago indevidamente a título de FINSOCIAL.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, sobreveio decisão monocrática do relator, Ministro Benedito Gonçalves, no sentido de que a solução adotada pelo tribunal *a quo* não merecia reparo, uma vez que, “nos termos da Súmula 269/STF, ‘o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança’, portanto, a via mandamental não comporta a devolução de valores supostamente pagos indevidamente.”⁶⁴

Ante a interposição de agravo interno pelo contribuinte, a questão foi levada para debate à Primeira Turma do Tribunal. Na ocasião, manteve-se a conclusão pela impossibilidade da execução. Para o colegiado, apesar de os agravantes sustentarem a eficácia executiva de todas as sentenças que reconhecem obrigações, independentemente de seu cunho condenatório, a orientação do tribunal é no sentido de que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança, razão pela qual a via mandamental não comporta a devolução de valor pago indevidamente.

Recentemente, nos autos do Recurso Especial n. 1.616.074/SC, em que pese tratar-se de processo ainda em fase de conhecimento em mandado de segurança, a Segunda Turma da Corte entendeu que, tratando-se de mandado de segurança, o enunciado da Súmula 461 do Tribunal, ao permitir que o contribuinte opte pela compensação ou restituição do indébito, refere-se à restituição administrativa do indébito, e não à restituição por meio de precatório ou requisição de pequeno valor. Confira-se:

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.252.469/MG. Recorrente: Supermercado do Magela Ltda e outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=16204136&tipo_documento=documento&num_registro=201100918250&data=20110627&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA. OPÇÃO PELA COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA Nº 461 DO STJ. 1. Afastada a alegada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC, tendo em vista que o acórdão recorrido, a despeito de citar a Súmula nº 461 do STJ - a qual garante ao contribuinte a opção de receber por meio de precatório ou por compensação o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado - consignou expressamente a inadequação da via mandamental para se pleitear a restituição do indébito via precatório, de modo que somente o pedido alternativo de compensação foi deferido na origem. 2. A Segunda Turma desta Corte no REsp 1.873.758/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 17/9/2020, reafirmou que, nos autos do mandado de segurança, a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei nº 8.383/1991 e 74, caput, da Lei nº 9.439/1996, se refere à restituição administrativa do indébito e não à restituição via precatório ou RPV, uma vez que a pretensão manifestada na via mandamental de condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, implica utilização do mandado de segurança como substitutivo da ação de cobrança, o que não se admite, conforme entendimento cristalizado na Súmula nº 269 do STF. 3. Recurso especial parcialmente provido.⁶⁵

Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado com o objetivo seja assegurado à empresa o direito de excluir os valores pagos a título de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como seja reconhecido o seu direito à restituição dos valores recolhidos a maior durante os cinco anos anteriores à impetração.

Sobreveio sentença que delcarou o direito à repetição/compensação dos valores indevidamente recolhidos sob tal título, desde o momento do recolhimento indevido, observado o efeito prospectivo do mandado de segurança. A empresa interpôs recurso de apelação, objetivando tão somente a declaração do direito de reaver os valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, foi dado provimento ao recurso da impetrante, a fim de reconhecer o direito creditório quanto aos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores à impetração, bem como declarar o direito de recuperação apenas mediante compensação, diante da suposta vedação ao reconhecimento do direito à restituição pela via mandamental.

A empresa apresentou recurso especial, pugnando pelo reconhecimento de seu direito de também restituir o indébito tributário por meio de expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, tendo em vista que o mandado de segurança é ação adequada para declarar o

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.918.433/DF. Recorrente: Tokyo Comércio de Veículos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=122594626®istro_numero=202100245886&peticao_numero=-1&publicacao_data=20210315&formato=PDF. Acesso em: 04/06/2021.

dirieto à restituição e/ou compensação tributária, uma vez que, transitada em julgado, é título executivo judicial declaratório, podendo o contribuinte optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário.

No Superior Tribunal de Justiça, a Segunda Turma afirmou que, a opção pela compensação ou restituição do indébito nos autos do mandado de segurança refere-se à restituição administrativa do indébito e não à restituição via precatório. Isso porque, a pretensão manifestada na via mandamental de condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, implica utilização do mandado de segurança como substitutivo da ação de cobrança, providência vedada nos termos da Súmula 269 do Supremo Tribunal Federal.

Nestes termos, o Superior Tribunal de Justiça reformou o acórdão regional tão somente para assegurar ao impetrante a opção pela compensação ou restituição administrativa do indébito tributário no âmbito do mandado de segurança.

4.2 Possibilidade de execução da sentença mandamental em relação à totalidade do indébito indevidamente recolhido

Por outro lado, há julgados do tribunal em que se afirma que a declaração do direito à compensação tributária de créditos, desde que ainda não fulminados pela prescrição, não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos, uma vez que o referido provimento mandamental possui efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF.

Para essa corrente, a aplicação conjunta das Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça resultaria no reconhecimento de que, sendo a sentença concessiva da segurança uma decisão judicial, ainda que de natureza declaratória, qualifica-se como título executivo. Sendo assim, seria possível a execução da sentença mandamental relativamente às importâncias indevidamente recolhidas no período quinquenal anterior à impetração, até o seu trânsito em julgado.

De acordo com este entendimento, seria irrelevante verificar se o indébito é anterior ou posterior à impetração, bastando respeitar-se o prazo prescricional quinquenal. Cuidar-se-ia, portanto, de uma faculdade reconhecida ao contribuinte, que poderia optar pela compensação administrativa ou requerimento de cumprimento de sentença, visando à expedição de requisição de pagamento.

Um primeiro exemplo desse entendimento é o REsp 1.466.607/RS, de relatoria do

Ministro Humberto Martins, julgado pela Segunda Turma da Corte:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DE SENTENÇA DECLARATÓRIA. VIA ADEQUADA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.114.404/MG. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ. 1. 'A sentença do Mandado de Segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: 'O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: 'O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado') (REsp 1.212.708/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/4/2013, DJe 9/5/2013). 2. O mandado de segurança transitado em julgado reconheceu à empresa contribuinte restituir-se dos valores pagos a maior em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n. 2.445/88 e 2.448/88, o que legitima à recorrente a 'opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor (...) pelo indébito tributário, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito' (REsp 1114404/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/2/2010, DJe 1º/3/2010 – submetido ao rito dos recursos repetitivos). 3. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF. 4. Agravo regimental improvido.⁶⁶

No caso analisado pela turma, cuidava-se de pedido de execução de sentença mandamental que autorizou o contribuinte a efetuar a compensação dos valores pagos indevidamente com seus débitos vincendos. Na ocasião, o contribuinte alegou que não possuía débitos a compensar, de modo que a restituição somente lograria êxito na esfera judicial.

Citada, a União apresentou embargos à execução, argumentando ser incabível pleitear o cumprimento de sentença em mandado de segurança, pois tal medida desvirtuaria o instituto e o transformaria em ação de cobrança, providência vedada de acordo com o enunciado da Súmula 269/STF.

O juízo de primeiro grau julgou extinta a ação executiva, em razão da inadequação da via eleita e ausência de título judicial dotado de certeza e liquidez. Afirmou que, para a propositura da execução pretendida, seria necessário que o título judicial contemplasse um provimento condenatório, com a delimitação do montante a ser ressarcido no período abrangido pela condenação. Sem isso, o título não teria liquidez e certeza, de modo a lhe obstar a execução.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, esse entendimento foi mantido.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.466.607/RS. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Ibiauto Veículos Ltda. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1388366&numero_registro=201401664286&data=20150311&peticao_numero=201500036185&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

Para a corte regional, seria manifestamente incabível pleitear a execução de sentença em mandado de segurança, uma vez que tal decisão não possui eficácia condenatória, o que desvirtuaria o rito célere próprio do *mandamus*, transformando-o em verdadeira ação de cobrança.

Em face dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso especial, defendendo que o Superior Tribunal de Justiça reconhece a viabilidade da utilização do mandado de segurança para postular a declaração de direito à compensação, nos termos da Súmula 213 da corte, sendo possível que a restituição do indébito tributário se dê pela via do precatório ou da compensação, podendo o contribuinte optar pela que lhe for mais favorável.

Quando do julgamento no Superior Tribunal de Justiça, a Segunda Turma da Corte, à época composta pelos Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Humberto Martins (relator), por unanimidade, deu provimento ao recurso do particular para reconhecer a adequação da via eleita para a repetição do indébito, determinando o retorno dos autos à origem para prosseguimento do julgamento dos embargos à execução da União.

Para chegar a essa conclusão, a turma aplicou em conjunto as Súmulas 213 e 461 do tribunal, reconhecendo que a sentença do mandado de segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária, é título executivo judicial, podendo o contribuinte optar por receber o indébito por meio de precatório ou via compensação.

Afirmou ainda que, no caso dos autos, sendo incontroverso que o mandado de segurança transitado em julgado reconheceu ao contribuinte o direito à restituição dos valores pagos a maior, é legítimo que o particular opte entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório, tendo em vista que ambas as modalidades constituem formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando julgada procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito.

Em relação à aplicação da Súmula 271/STF, a corte afirmou que a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração.

Nestes termos, permitiu-se ao contribuinte reaver, via expedição de precatório, a totalidade do montante declarado na sentença mandamental, independentemente do período a que se referiam, observado o prazo quinquenal.

Também de relatoria do Ministro Humberto Martins e no mesmo sentido do julgamento supra, tem-se o REsp 1.596.218/SC:

SÚMULA 284/STF. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DE SENTENÇA DECLARATÓRIA. VIA ADEQUADA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.114.404/MG. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ. 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do CPC/73, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. "A sentença do Mandado de Segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: 'O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: 'O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado')" (REsp 1.212.708/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/4/2013, DJe 9/5/2013.). 3. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF. Precedentes. 4. Recurso especial conhecido em parte e improvido.⁶⁷

Cuida-se de caso em que, após o trânsito em julgado do mandado de segurança que reconheceu o direito de a impetrante ser restituída do imposto de renda cobrado indevidamente sobre parte das suas contribuições de aposentadoria, o contribuinte propôs execução contra a Fazenda Pública, requerendo expedição de requisição de pagamento com base nos valores por ele indicados.

Intimada, a União apresentou embargos à execução em que defendeu não haver título executivo que embasasse a execução, uma vez que a decisão proferida em mandado de segurança não possui cunho condenatório, não podendo ser executada.

O juízo de primeiro grau acolheu os embargos da União e julgou extinta a execução de sentença, por entender que inexistiria título executivo judicial apto a embasar a pretensão executória do contribuinte, tendo em vista que o mandado de segurança não é o meio adequado para buscar a restituição de valores pagos indevidamente, pois não é substitutivo de ação de cobrança (Súmula 269/STF), nem produz efeitos patrimoniais pretéritos (Súmula 271/STF).

O contribuinte apresentou recurso de apelação argumentando que, embora a demanda de origem seja um mandado de segurança, o qual não produz efeitos pretéritos e nem pode substituir ação de cobrança, há no caso um título executivo judicial que justifica a restituição da quantia cobrada indevidamente, tendo, inclusive, sido autorizada na ação mandamental que a restituição das quantias se desse na forma escolhida pela então impetrante.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, restou acolhido o pleito do

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.596.218/SC. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Vera Lucia Bahr. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1525858&num_registro=201600928393&data=20160810&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

contribuinte. Para a corte, mostra-se viável a utilização do mandado de segurança para veicular pretensão de conteúdo patrimonial, desde que a reparação pecuniária vindicada abranja período situado entre a data da impetração e aquela em que se der o efetivo cumprimento da ordem mandamental. Isso significa, portanto, que os efeitos patrimoniais produzidos em momento que precede a data da impetração do mandado de segurança não são alcançados pela decisão que o concede.

Em face dessa decisão, a União apresentou recurso especial afirmando que não há, no âmbito da ação mandamental, provimento de natureza patrimonial, não possuindo a sentença mandamental caráter executório.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o relator do processo, Ministro Humberto Martins, afirmou ser incontroverso que o mandado de segurança transitado em julgado reconheceu ao contribuinte o direito à restituição, o que legitima a opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório. No mais, afirmou que a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, visto que o referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF.

O entendimento foi acompanhado pelos demais membros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, à época composta também pelos ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Diva Malerbi (desembargadora convocada).

Mais recentemente, nos autos do REsp n. 1.778.269/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça também chegou à conclusão de que seria possível a restituição judicial dos valores. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO CONSUMATIVA POR PARTE DA FAZENDA NACIONAL. NECESSIDADE DE REJULGAMENTO DO AGRAVO INTERNO POR SI INTERPOSTO: MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ. OBSERVAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS RETROATIVAMENTE A PARTIR DA DATA DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO MANDAMENTAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES PARA, EM REEXAME DO AGRAVO INTERNO FAZENDÁRIO, NEGAR-LHE PROVIMENTO MANTENDO A DECISÃO MONOCRÁTICA DE E-STJ FLS. 241/243 FAVORÁVEL À EMPRESA CONTRIBUINTE. 1. Houve erro material no acórdão recorrido, o qual considerou que ambos os agravos internos se referiam à mesma decisão, o que implicou o não conhecimento do segundo em face da preclusão consumativa. Contudo, verifica-se dos autos que foram proferidas duas decisões contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, uma que conheceu em parte do recurso especial da ora embargante e negou-lhe provimento (fls. 238-240 e -STJ), e outra que conheceu do agravo para dar parcial

provimento ao recurso especial da empresa (fls. 241-243 e-STJ). Portanto, nos termos do art. 1.022, III, do CPC/2015, acolho os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para corrigir erro material e, dessa forma, conhecer do agravo interno interposto pela Fazenda Nacional às fls. 258-262 e-STJ e realizar seu julgamento. 2. Esta Corte já se manifestou no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental. Precedente: EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/6/2014. 3. A sentença do Mandado de Segurança que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: ‘O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária’), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: ‘O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado’). 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para corrigir erro material a fim de conhecer do agravo interno fazendário de fls. 258-262 e-STJ e negar-lhe provimento.⁶⁸

Assim como nos outros precedentes citados, cuidava-se de hipótese em que o contribuinte requereu o cumprimento de sentença que, em sede de mandado de segurança, reconheceu a inexigibilidade do recolhimento da contribuição questionada na impetração.

Em seu pedido, o contribuinte ressaltou que antes de requerer o cumprimento de sentença, postulou a restituição do indébito na esfera administrativa, tendo o pedido sido indeferido pelo Fisco Federal sob o argumento de que a habilitação dos créditos pretendida violaria a ordem de pagamento dos precatórios.

Intimada, a União apresentou impugnação ao cumprimento de sentença, afirmando que a execução judicial dos valores em sede de ação mandamental estaria limitada ao período posterior à impetração, nos termos da Súmula 271/STF, sendo inviável a repetição dos valores recolhidos antes da data da impetração do mandado de segurança.

O juízo de primeiro grau rejeitou a impugnação da União, afirmando que, nos termos das Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça, o mandado de segurança constitui ação adequada para declarar o direito à compensação, podendo o contribuinte optar por receber o seu crédito mediante precatório ou compensação. Em face dessa decisão, a União interpôs agravo de instrumento.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o entendimento firmado foi o de que é inadmissível que o impetrante execute a sentença mandamental a fim de receber, via precatório, o indébito referente ao período anterior à impetração. Para tanto, afirmou-se que o

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.778.268/RS. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Globalcomm Comunicação e Marketing Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=2024698&numero_registro=201802933414&data=20210301&peticao_numero=201900187864&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

cumprimento da sentença que reconhece o indébito pode resultar na expedição de precatório em favor da impetrante, desde que a execução não alcance período pretérito à impetração, em razão do óbice das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal.

Em face dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso especial alegando que o Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a ausência de interesse de agir na propositura de uma posterior ação de repetição de indébito para a devolução de valores indevidamente recolhidos e já reconhecidos através de mandado de segurança. Assim, caso mantido o entendimento do TRF4, estar-se-ia impedindo definitivamente a restituição dos valores indevidamente pagos pelo contribuinte, uma vez que eventual ajuizamento de ação condenatória pode ensejar a extinção da demanda por ausência de interesse de agir, além de a restituição na via administrativa já ter sido indeferida pelo Fisco.

No Superior Tribunal de Justiça, o relator, Ministro Mauro Campbell Marques, aplicou conjuntamente as súmulas 213 e 461 da corte para afirmar que a sentença do mandado de segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária, é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito. Assim, concluiu que o mandado de segurança constituiu instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de cinco anos. Acompanharam esse entendimento os ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Assusete Magalhães e Francisco Falcão.

4.3 Consequências da divergência jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça

Observa-se que os precedentes supra analisados tratam de casos em que o contribuinte, após o trânsito em julgado de decisão mandamental, optou por receber judicialmente os valores indevidamente recolhidos, a fim de que a restituição se desse por meio de expedição de requisição de pagamento, nos autos de execução contra a Fazenda Pública.

Sendo assim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não logra responder a pergunta acerca da possibilidade ou não de instaurar-se cumprimento judicial das decisões proferidas em mandado de segurança que reconhecem o direito à compensação tributária. Isso porque, em casos similares, é possível observar decisões diametralmente opostas, não havendo pacificação quanto ao tema.

Pelo exposto, conclui-se que a questão acerca da executividade judicial das sentenças mandamentais é tema que vem sendo discutido no Superior Tribunal de Justiça há anos, sem, contudo, haver um posicionamento uníssono do tribunal quanto ao tema, o que tem causado

insegurança jurídica àqueles que buscam pacificar seus conflitos.

Nas palavras de José Augusto Delgado⁶⁹, a acentuada imprevisibilidade das decisões judiciais fortalece os males provocados pela insegurança jurídica, contribuindo para enfraquecer o regime democrático. Assim, a não uniformidade das decisões judiciais gera intranquilidade, tornando-se causa aumentativa dos conflitos. Ofende, de modo fundamental, aos princípios do regime democrático, do respeito à dignidade humana, da valorização da cidadania e da estabilidade das instituições.

Tendo em vista não ser possível encontrar uma resposta pacífica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto à possibilidade de cumprimento de sentença mandamental que reconhece o direito à compensação, necessário se faz analisar outras alternativas à disposição de o contribuinte para efetivar seu direito em receber os valores indevidamente recolhidos.

⁶⁹ DELGADO, José Augusto. **A imprevisibilidade das decisões judiciais e seu reflexo na segurança jurídica.** Disponível em: https://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DAS%20DECIS%20JUDICIA%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%20JURIDICA.doc. Acesso em 29/04/2021.

5. Procedimento administrativo para compensação de créditos reconhecidos em mandados de segurança transitados em julgado

Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri⁷⁰, a compensação é forma de extinção da obrigação tributária, e está arrolada no art. 156 do Código Tributário Nacional⁷¹, sendo também regulada pelos arts. 170⁷² e 170-A⁷³ do mesmo Código.

Relevante notar que, em matéria fiscal, a compensação não decorre diretamente do Código Tributário Nacional, pois depende da existência de lei específica autorizadora.

No âmbito federal, a compensação é regulamentada nos art. 74 da Lei n. 9.430/96 e art. 66 da Lei 8.383/91. Confira-se:

Art. 74 O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da declaração.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. [...]

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

⁷¹ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II – a compensação.

⁷² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

⁷³ 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.

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

Tem-se ainda a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.717/2017, de 17 de julho de 2017 (IN RFB n. 1.717/2017)⁷⁴ que, com as suas sucessivas alterações, estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de créditos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto às hipóteses de compensação, Leandro Paulsen explica que sempre que o crédito invocado pelo contribuinte tiver como fundamento a inconstitucionalidade de lei instituidora do tributo ou a ilegalidade de atos normativos com suporte nos quais tenha sido exigido, “a compensação dependerá de prévio reconhecimento, pelo Judiciário, da inexistência da obrigação.”⁷⁵ É o que se observa dos mandados de segurança analisados no capítulo anterior.

Ainda nas palavras do doutrinador, é prescindível que haja pedido expresso de compensação e dispositivo sentencial nesse sentido, sendo suficiente a declaração da inexistência da obrigação para que se possa considerar como indevidos os pagamentos realizados e, portanto, passíveis de compensação.

Referida compensação efetuada pelo contribuinte extingue o crédito tributário sob condição resolutória, ou seja, produz efeitos imediatos, sujeitando-se, contudo, à fiscalização pela Administração, que pode rejeitá-la ou homologá-la, mesmo que parcialmente. Explica-se.

Após o trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu a inexistência de obrigação tributária, é necessário que o particular proceda ao Pedido Administrativo de Habilitação de Crédito, cujos requisitos e documentos necessários à sua apresentação estão detalhados no art. 100 da IN RFB n. 1.717/2015⁷⁶, podendo ser sintetizados como (i)

⁷⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1717, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 14/06/2021.

⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁷⁶ Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo V desta Instrução Normativa;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

apresentação da cópia integral do processo judicial, (ii) decisão homologando a desistência da pretensão executória ou declaração do contribuinte neste sentido, bem como (iii) indicação do valor do crédito pleiteado e (iv) critérios de atualização.

O prazo prescricional para formulação desse requerimento é o mesmo para o ajuizamento de cumprimento de sentença: 5 (cinco) anos a contar do trânsito em julgado do título judicial ou da homologação da desistência do direito à execução judicial, permanecendo aquele prazo suspenso entre a transmissão do pleito de habilitação do crédito e a ciência do despacho decisório que o analisou, nos termos do art. 103 da IN RFB n. 1.717/2017⁷⁷, a partir de quando terá prosseguimento o prazo.

De acordo com o Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014⁷⁸, a habilitação prévia do crédito decorrente de ação judicial é medida que tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, a par do que ocorre com a ação de execução contra a Fazenda Nacional, quais sejam: legitimidade do requerente, existência de sentença transitada em julgado e inexistência de execução judicial. No mesmo sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, exemplificado no REsp n. 1.309.265/RS, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DE PRÉVIA HABILITAÇÃO DO CRÉDITO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO. 1. De acordo com os arts. 170, caput, do CTN, e 74, § 14, da Lei n. 9.430/96, e tendo em vista as condições à compensação tributária estipuladas no âmbito da Administração Tributária Federal, os créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, desde 1º de março de 2005, somente podem ser objeto de compensação após prévia habilitação do crédito pela

III - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial, pelo Poder Judiciário, e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou cópia da declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que a ateste;

IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembleia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

VI - na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo, cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante; e

VII - na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo, procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações necessárias à habilitação, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da intimação.

§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização das pendências a que se refere o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

⁷⁷ Art. 103. A declaração de compensação de que trata o art. 100 poderá ser apresentada no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial.

Parágrafo único. O prazo de que trata o caput fica suspenso no período compreendido entre o protocolo do pedido de habilitação do crédito decorrente de ação judicial e a ciência do seu deferimento, observado o disposto no art. 5º do Decreto nº 20.910, de 1932.

⁷⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014. Normas gerais de direito tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59600>. Acesso em: 23/04/2021.

unidade da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. Ou seja, na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação somente será recepcionada após prévia habilitação do crédito pela Receita Federal. A habilitação será obtida mediante pedido do sujeito passivo titular do crédito, formalizado em processo administrativo. Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos apresentados pelo sujeito passivo titular do crédito, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de ciência da intimação. No prazo de 30 dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação. 2. Não existe óbice à regulamentação quanto à forma e procedimentos para a efetivação da compensação tributária, bem como à imposição de limites ao seu exercício, por parte do legislador ordinário, desde que obedecidos os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional. O pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial visa a conferir segurança jurídica às compensações, restituições e ressarcimentos, garantindo, de forma preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública. Em outras palavras, a habilitação prévia revela-se mero juízo perfunctório quanto à existência do direito creditório. Traduz-se, então, na singela e expedita verificação quanto à plausibilidade do crédito que se pretende opor à Fazenda Pública, de forma a evitar fraudes e abusos. É, em síntese, um exame de admissibilidade, verdadeira busca do *fumus boni iuris* que passa ao largo de considerações quanto ao mérito da compensação (verificação de pagamentos, bases de cálculo utilizadas, índices de atualização aplicados, glosas de créditos já utilizados, etc). O pedido de habilitação também procura assegurar que os contribuintes não realizem, em duplicidade, o aproveitamento do valor econômico envolvido, quer dizer, mediante compensação e/ou restituição administrativa cumulada com a execução do julgado no âmbito do Poder Judiciário. 3. Recurso especial provido.⁷⁹

No prazo de 30 (trinta) dias, a Secretaria da Receita Federal deverá analisar o pedido de habilitação ou intimar o contribuinte para prestar informações, sob pena de decair seu direito de verificar o cumprimento dos requisitos formais.

Habilitado o crédito tributário, poderá o contribuinte proceder à transmissão das declarações de compensação (DCOMP), via programa PER/DCOMP, as quais deverão ser examinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no prazo máximo de 5 (cinco) anos, sob pena de homologação tácita dos débitos compensados, nos termos do art. 74, §5º, da Lei n. 9.430/96.

Conforme lição de Clécio Santos Nunes⁸⁰, o procedimento disciplinado no art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, se inicia com a entrega de declaração em que serão arrolados os créditos passíveis de ressarcimento ou restituição e os débitos tributários que serão extintos com a compensação.

Na hipótese de não ser homologada, a declaração de compensação é considerada

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.309.265/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Kurt Glimm Indústria d Comércio de Velas Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1141728&num_registro=201200308400&data=20120503&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 16/06/2021.

⁸⁰ NUNES, Clécio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

confissão de dívida, de modo que o sujeito passivo será intimado para pagamento dos valores compensados indevidamente, no prazo de 30 (trinta) dias. Caso não seja efetuado o pagamento, os valores serão encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa.

Do despacho decisório que não homologar a compensação ou homologá-la parcialmente, o contribuinte poderá apresentar, no prazo de 30 dias, Manifestação de Inconformidade, dando início ao contencioso administrativo fiscal, nos termos do art. 74, §9º, da Lei n. 9.430/1996. O litígio será analisado pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal competente e, contra eventual decisão de não homologação ou homologação parcial, caberá recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (art. 33 do Decreto n. 70.235/72)⁸¹ e, no seu âmbito, embargos de declaração e, ainda, recurso especial à sua Câmara Superior, conforme disposto em seu regimento interno (Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015)⁸².

Prolatada decisão administrativa fiscal e eventualmente mantida a não homologação ou homologação parcial da compensação, será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação, nos termos do §17 do art. 74 da Lei n. 9.430/1996. Neste ponto, cumpre destacar que a constitucionalidade do referido diploma legal está sendo questionada no Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 4905, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, e do RE n. 796.939, de relatoria do Ministro Edson Fachin, ambos os processos pendentes de julgamento pela Suprema Corte.

O não recolhimento do crédito tributário implicará em sua inscrição em dívida ativa, com o posterior ajuizamento de execução fiscal. Nessa hipótese, poderá o contribuinte (i) demandar judicialmente questionando a decisão administrativa; ou (ii) apresentar embargos à execução fiscal.

Evidente, portanto, que há amplo direito à compensação na esfera federal, o que tem feito o instituto ganhar força entre os contribuintes, que o utilizam amplamente para reaverem seus créditos contra o Fisco.

Em um primeiro momento, pode não parecer necessário analisar se o contribuinte pode, ao invés de habilitar seu crédito administrativamente, requerer a execução judicial do julgado

⁸¹ BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

⁸² BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria do Ministério da Fazenda n. 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 22/04/2021.

que o declarou.

Isso porque, no recebimento do indébito via compensação administrativa, basta que o contribuinte, após o trânsito em julgado da decisão judicial, habilite seu crédito perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante a entrega de declarações de compensação, as quais serão homologadas ou não no prazo de cinco anos.

O retorno econômico nestes casos é quase que imediato, pois, com a entrega da declaração de compensação, o débito tributário compensado é extinto, mesmo que sob condição resolútoría de sua ulterior homologação. Sendo assim, qual seria a vantagem de o contribuinte requerer a execução judicial da decisão, submetendo-se à restituição por via de expedição de precatório?

Neste ponto, cumpre analisar algumas problemáticas do procedimento administrativo de compensação tributária que podem demonstrar ser mais vantajoso, ou ainda constituir-se como único procedimento possível, o recebimento do indébito por meio de expedição de precatório, nos próprios autos do mandado de segurança.

Conforme já adiantado, o contribuinte possui o prazo de 5 (cinco) anos para apresentar a declaração de compensação, o qual deve ser contado da data do trânsito em julgado da decisão judicial ou da homologação da desistência da execução do título judicial. Uma vez apresentado o pedido de habilitação, suspende-se⁸³ o seu transcurso até que haja a habilitação (mesmo que parcial), momento a partir do qual referido prazo tem prosseguimento.

Ocorre que a Receita Federal manifestou entendimento no sentido de que o contribuinte teria, a partir do trânsito em julgado ou da homologação da desistência da execução judicial, o prazo de cinco anos para proceder ao integral aproveitamento do indébito.

Essa interpretação gerou o referido art. 103 da IN RFB n. 1.717/2017, tendo como fundamento o Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014⁸⁴, que foi reiterado

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.548.171/RS. Agravante: Cooperativa Vitivinícola Forqueta Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1456692&numero_registro=201501937005&data=20151105&peticao_numero=201500413501&formato=PDF. Acesso em: 27/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.646.725/CE. Recorrente: Viação Siará Grande Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1580583&numero_registro=201603379525&data=20170427&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 27/04/2021.

⁸⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014. Normas Gerais de Direito Tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59600>. Acesso em: 22/04/2021.

na Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019⁸⁵.

Desta última, extrai-se que a empresa interessada narrou ter apresentado pedido de habilitação de crédito após o trânsito em julgado de sentença mandamental que reconheceu o seu direito ao indébito referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Alegou que, ainda que dispusesse dos cinco anos previstos na referida IN RFB n. 1.717/2017 para compensação, remanesce o seu justo receio de, ao final daquele prazo, não exaurir todo o direito de crédito. Por isso, questionou à Receita Federal a possibilidade de, uma vez ultrapassado aquele lapso temporal, continuar realizando compensações até o esgotamento integral do crédito reconhecido judicialmente.

A conclusão da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi a seguinte, *verbis*:

13. [...] em resposta ao primeiro questionamento da consultante, acerca da possibilidade de continuar as compensações até o esgotamento integral na hipótese de não ocorrer o exaurimento do crédito oriundo de decisão judicial transitada em julgado no prazo previsto na legislação, tem-se que não há base legal para que se proceda à compensação além do prazo de cinco anos de que trata o art. 103 da IN RFB nº 1717, de 2017. A habilitação do crédito em seu montante integral não garante a entrega de Dcomp além do prazo de cinco anos estabelecido no citado art. 103.

13.1 Assim, findo esse prazo, ainda que tenha crédito habilitado perante a RFB, não é mais possível o sujeito passivo apresentar Dcomp e não há amparo nos arts. 68 ou 69 para a restituição de eventual saldo que não foi objeto de pedido de restituição, pois este não cabe na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado.

Em contrariedade a este entendimento, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que (i) o prazo para realizar a compensação de valores reconhecidos por meio de decisões judiciais transitadas em julgado é de cinco anos, mas que, diversamente do que entende a Receita Federal, (ii) este prazo é para pleitear a compensação, e não para realizá-la integralmente, sendo cabível o aproveitamento do montante total dos créditos reconhecidos judicialmente até o seu esgotamento. Assim, uma vez iniciada a compensação, o que deve ocorrer em até cinco anos após o trânsito em julgado da decisão que reconheceu o direito creditório, não há prazo máximo para a sua finalização. Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS A CONTAR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHECEU A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS. CABÍVEL SOMENTE PARA O INÍCIO DA COMPENSAÇÃO. 1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF. 2. A jurisprudência da Segunda Turma do

⁸⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019. Normas de Administração Tributária. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=103167&visao=anotado>. Acesso em: 22/04/2021.

STJ firmou compreensão no sentido de que o prazo de cinco anos para realizar a compensação de valores reconhecidos por meio de decisões judiciais transitadas em julgado, a teor do art. 165, III, c/c o art. 168, I, do CTN, é para pleitear referido direito (compensação), e não para realizá-la integralmente. Precedentes: AgRg no REsp 1.469.926/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/04/2015; REsp 1.480.602/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 31/10/2014). 3. Desse modo, considerando que as decisões judiciais que garantiram os créditos transitaram em julgado no ano de 2001, e os requerimentos de compensação foram realizados a partir de 2004, tem-se que o pedido de habilitação de créditos remanescentes efetuado em 2008 não foi alcançado pela prescrição. 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.⁸⁶

De acordo com o entendimento firmado jurisprudencialmente, o contribuinte possui a obrigação de, em cinco anos, habilitar o crédito e transmitir, ao menos, a primeira declaração de compensação, sendo-lhe assegurado o direito de aproveitar o indébito decorrente de decisão judicial até o seu efetivo esgotamento, ainda que isso ocorra posteriormente ao quinquênio legal.

No entanto, em razão do entendimento supra mencionado da Receita Federal, segundo o qual o contribuinte possui o prazo de 5 (cinco) anos para o integral aproveitamento do indébito tributário, duas situações podem surgir.

Na primeira delas, após a transmissão pela empresa das declarações de compensação, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal competente pode glosar as compensações, por entender que as mesmas foram transmitidas depois de decorrido o prazo de cinco anos do trânsito em julgado da decisão judicial. Em face dessa decisão, as empresas poderão apresentar manifestação de inconformidade e, caso mantido tal entendimento, interpor recurso voluntário para julgamento pelo CARF.

Nestes casos, o tribunal administrativo já decidiu que, iniciado o procedimento compensatório pela entrega da declaração de compensação no prazo prescricional, mas inexistindo débito a ser extinto, não pode ser estipulado prazo para o contribuinte utilizar o seu crédito, sob pena de lhe ser exigida conduta impossível. É o que se observa em julgados do tribunal, veja-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Período de apuração: 28/02/1989 a 30/09/1995. DIREITO A COMPENSAÇÃO OBSTADO PELA INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A EXTIGUIR. Iniciado o procedimento compensatório pela entrega da declaração de compensação no prazo prescricional, mas inexistindo débito a ser extinto, ao contribuinte não pode ser estipulado prazo para utilizar o seu crédito, sob pena de ser-lhe exigida conduta impossível.⁸⁷

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.469.954/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Marcedona Distribuidora de Autopeças Ltda. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1430131&numero_registro=201401786764&data=20150828&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10680.015558/2002-10. Recorrente: Mercantil do Brasil Financeira S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Raphael Madeira Abad. Disponível em:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Período de apuração: 01/07/1989 a 31/07/1995. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. O prazo para a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP) de crédito tributário decorrente de ação judicial é de cinco anos, contados do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o crédito ou da homologação da desistência de sua execução. No período entre o pedido de habilitação do crédito decorrente de ação judicial e a ciência do seu deferimento definitivo, o prazo prescricional para apresentação da DCOMP fica suspenso no âmbito administrativo. O crédito habilitado pode comportar mais de uma DCOMP. O sujeito passivo poderá apresentar DCOMP que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas na legislação.⁸⁸

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES. Período de apuração: 01/09/1989 a 28/02/1992. ERRO ESCUSÁVEL NO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO COM DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO. Se o contribuinte apresentou o Pedido de Restituição dentro do prazo prescricional, poderá apresentar DCOMPs mesmo após o prazo de 05 anos do trânsito em julgado da decisão judicial, até que o crédito nele solicitado esteja esgotado.⁸⁹

No entanto, caso sobrevenha decisão final administrativa quanto à não-homologação das declarações de compensação, é possível ao contribuinte ajuizar ação judicial própria, discutindo se as declarações transmitidas foram ou não fulminadas pela prescrição (ação anulatória de decisão administrativa, art. 169 do Código Tributário Nacional)⁹⁰.

Por outro lado, tem-se ainda a possibilidade de os contribuintes não conseguirem transmitir os pedidos de compensação depois que transcorridos mais de 05 (cinco) anos da data do trânsito em julgado da ação ou da homologação da desistência do cumprimento de sentença. Isso porque, transcorrido esse prazo, o próprio programa PER/DCOMP obsta que seja transmitida qualquer declaração de compensação.

Nesta hipótese, os contribuintes têm impetrado mandado de segurança para determinar à autoridade coatora que receba as declarações de compensação através do programa eletrônico PER/DCOMP, ou as aceitem via formulário físico, a fim de dar prosseguimento ao processo administrativo de compensação, cuja habilitação do crédito foi anteriormente realizada, mas já

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29/04/2021.

⁸⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10725.720754/2012-18. Recorrente: Natividade Automóveis Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29/04/2021.

⁸⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11543.003105/2002-70. Recorrente: Esteve Irmãos S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29/04/2021.

⁹⁰ Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

ultrapassado o prazo de cinco anos referido no art. 103 da IN RFB . 1.717/2017.

Ao consultar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nestas hipóteses, percebe-se que as ordens têm sido unanimemente concedidas para, reconhecendo a inexistência de prazo para o exaurimento do indébito, declarar o direito de os contribuintes terem processadas as suas declarações de compensação, competindo à autoridade administrativa o exame dos demais requisitos legais para a sua homologação. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS A CONTAR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO QUE RECONHECEU A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS. CABÍVEL SOMENTE PARA O INÍCIO DA COMPENSAÇÃO. 1. Os fundamentos do acórdão recorrido não foram infirmados nas razões do recurso especial, aplicando-se, desse modo, a inteligência do verbete sumular 283/STF, a impedir o trânsito do apelo. 2. A jurisprudência do STJ assenta que o prazo para realizar a compensação de valores reconhecidos por meio de decisões judiciais transitadas em julgado, a teor do art. 165, III, c/c o art. 168, I, do CTN, é de cinco anos. Portanto, dispõe a contribuinte de cinco anos para iniciar a compensação, contados do trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o direito ao crédito. 3. "É correto dizer que o prazo do art. 168, caput, do CTN é para pleitear a compensação, e não para realizá-la integralmente" (REsp 1.480.602/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2014, DJe 31/10/2014). 4. Agravo regimental improvido.⁹¹

Cumpre destacar que, nestes casos, o provimento jurisdicional se limita a determinar o prosseguimento do processo administrativo, o que não prejudica a análise das declarações de compensação pela fiscalização, as quais ainda poderão ser homologadas ou não. Caso não homologadas, o contribuinte pode seguir com o contencioso administrativo, conforme já explicado neste capítulo.

Outro ponto acerca do procedimento da compensação administrativa que merece destaque é a discussão sobre a compensação cruzada, que se refere à possibilidade de se compensar tributos federais com débitos previdenciários (e vice-versa), quando o direito creditório se referir às competências anteriores à obrigatoriedade de utilização do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial).

Com o advento da Lei n. 13.670, de 30 de maio de 2018, passou a ser possível a realização da compensação cruzada, tendo o art. 26-A⁹² da referida norma estabelecido as

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.469.926/PR. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Pluma Conforto e Turismo S/A. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1395963&num_registro=201401785402&data=20150413&peticao_numero=201500100722&formato=PDF. Acesso em 29/04/2021.

⁹² BRASIL. **Lei n. 13.670, de 30 de maio de 2018**. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Art. 26-A. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

condições para se admitir tal modalidade de compensação. Em síntese, estabeleceu a obrigatoriedade de utilização do eSocial como marco temporal para realização da compensação cruzada, de modo que apenas o direito de crédito posterior àquele sistema poderia ser utilizado para compensar débitos igualmente posteriores.

De forma a pacificar a aplicação dessas novas regras no âmbito administrativo, sobreveio a Solução de Consulta COSIT nº 336, de 28 de dezembro de 2018, segundo a qual “Somente é possível a compensação entre débitos e créditos de tributos previdenciários e não previdenciários, reciprocamente, se ambos tiverem período de apuração posterior à utilização do eSocial.”⁹³

Essa obrigação acessória do eSocial surgiu em 2014, por meio do Decreto n. 8.373, tornando-se obrigatória aos grandes contribuintes, optantes do lucro real e com faturamento superior a R\$ 78 milhões, em julho de 2018. Portanto, segundo entende a Receita Federal, apenas o indébito tributário apurado a partir de tal exigência poderia ser compensado com quaisquer tributos vincendos.

Pelo até aqui exposto, tem-se que, na hipótese de o indébito e o crédito tributário serem ambos anteriores ao art. 26-A, é permitida a compensação, exceto na modalidade cruzada. Se assim for procedido, a declaração de compensação será considerada não-declarada pela Receita Federal, nos termos do art. 76, inciso XIX, da IN RFB n. 1.717⁹⁴, sujeitando o contribuinte a

I - aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelo sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo; [...]

§ 1º Não poderão ser objeto da compensação de que trata o inciso I do caput deste artigo:

I - o débito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei:

- a) relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para a apuração das referidas contribuições; e
- b) relativo a período de apuração posterior à utilização do eSocial com crédito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil concernente a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições; e

II - o débito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

- a) relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração de tributos com crédito concernente às contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei; e
- b) com crédito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

⁹³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta COSIT n. 336, de 28 de dezembro de 2018. Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97859>. Acesso em: 22/04/2021.

⁹⁴ Art. 76. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo e no art. 75, a compensação é vedada e será considerada não declarada quando tiver por objeto:

XIX - o débito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007:

- a) relativo a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições; e
- b) relativo a período de apuração posterior à utilização do eSocial com crédito dos demais tributos administrados pela RFB concernente a período de apuração anterior à utilização do eSocial para apuração das referidas contribuições; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018).

multa isolada de 75% sobre o valor do débito não extinto (art. 75, §1º, I, da IN RFB n. 1.717)⁹⁵.

No entanto, a limitação temporal imposta à compensação de débitos previdenciários com créditos tributários, e vice-versa, tem sido alvo de recentes debates, especialmente no que diz respeito às compensações de créditos oriundos de decisão judicial transitada em julgado.

Inicialmente, é importante fixar a premissa de que às compensações em matéria tributária aplicam-se as regras e limitações existentes quando transmitido o pedido administrativo à Receita Federal, ou seja, a lei que regula a compensação tributária é aquela vigente à data do encontro de contas entre os débitos e créditos da Fazenda e do contribuinte. Este entendimento foi fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, na ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.164.452/MG, em sede de recurso repetitivo, *verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001. 1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes. 2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes. 3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁹⁶

De um lado, o Fisco defende que, para que seja autorizada a compensação na modalidade cruzada, é preciso que os créditos reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado digam respeito à período de apuração posterior à adoção do eSocial, razão pela qual o próprio sistema bloqueia automaticamente a tentativa de compensação.

A corroborar tal posicionamento, na Solução de Consulta COSIT n. 50, de 25 de março de 2021, a Receita Federal afirmou ser incabível a compensação de débitos de contribuições previdenciárias com período de apuração posterior à utilização do eSocial com crédito dos demais tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, relativo à período de apuração anterior à utilização do eSocial, afirmando ser “irrelevantes a data do trânsito em julgado e a data da

⁹⁵ Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:
§ 1º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses previstas neste artigo, aplicando-se o percentual de:

I - 75% (setenta e cinco por cento);

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.164.452/MG. Recorrente: Dispaulo – Distribuidora de Açúcar Cristalpuro Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999565&num_registro=200902107136&data=20100902&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

habilitação administrativa do crédito.”⁹⁷

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa à compensação na hipótese de direito creditório decorrente de decisão judicial transitada em julgado. A consultante informou cuidar-se de direito creditório relativo à contribuição para o PIS e à Cofins, originalmente apuradas no período de outubro/2010 a dezembro/2014, e que a decisão judicial que reconheceu o direito creditório em questão transitou em julgado em junho de 2019.

Afirmou que utiliza o eSocial desde agosto de 2018, restando dúvidas quanto à aplicação do disposto na alínea “b”, inciso XIX, do art. 76 da IN RFB n. 1.717/2017, considerando que os créditos que pretende compensar somente podem ser apurados e habilitados após o trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte.

Em resposta, a Receita Federal afirmou que o período de apuração do crédito não se confunde com o seu reconhecimento judicial, de modo que é expressamente vedada a compensação de débitos das contribuições previdenciárias relativos a período de apuração posterior à utilização do eSocial, com créditos dos demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e apurados antes da utilização do eSocial.

Por outro lado, tem-se o posicionamento de que, em vista da legislação a ser aplicada às compensações tributárias ser aquela vigente à data do encontro de contas, deve ser autorizada a compensação cruzada para os contribuintes que tenham obtido êxito em demanda judicial transitada em julgado já na vigência da Lei n. 13.670/2018, que autorizou a compensação na modalidade cruzada. Ademais, afirma-se que a referida norma, ao impor limitação temporal às compensações com base no início de apuração pelo eSocial, acabou por ferir a isonomia no tratamento dos créditos entre contribuintes que, mesmo pertencentes a grupos de empresas diferentes, estão sujeitos aos mesmos prazos e multas na hipótese da compensação ser considerada indevida.

Referido entendimento tem sido utilizado por contribuintes que, objetivando afastar a limitação temporal instituída pelo art. 26-A da Lei n. 13.670/2018, impetraram mandados de segurança a fim de ver assegurado seus direitos à utilização de indébitos referentes às competências anteriores ao eSocial.

A discussão é relativamente recente, não tendo sido localizados precedentes do Superior

⁹⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta COSIT n. 50, de 25 de março de 2021. Normas Gerais de Direito Tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116524>. Acesso em 24/04/2021.

Tribunal de Justiça acerca do tema. No entanto, no âmbito dos Tribunais Regionais Federais da 3ª e da 4ª Região, é possível encontrar decisões judiciais no sentido de que o legislador pode instituir limites à compensação em direito tributário, desde que haja justificativa razoável para tanto.

Em contrapartida, tem-se decisão em que, ao analisar pedido liminar em mandado de segurança, foi autorizada a compensação cruzada de créditos anteriores ao eSocial. Cuida-se do mandado de segurança n. 5021593-13.2020.4.03.6100, em trâmite perante a 2ª Vara Cível Federal de São Paulo.

Trata-se de caso em que a empresa impetrou mandado de segurança objetivando ver declarado o seu direito em realizar a compensação de créditos tributários, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, com débitos decorrentes de contribuições previdenciárias.

A empresa obteve êxito em dois mandados de segurança, com trânsitos em julgado em 16/05/2019 e 15/05/2019, reconhecendo o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e, conseqüentemente, o direito aos créditos recolhidos a maior. Sendo assim, habilitou os créditos perante a Receita Federal referentes aos períodos de julho/2004 a dezembro/2014 e janeiro/2015 a junho/2019, apresentando as declarações de compensação.

Ocorre que, sob o fundamento de que o contribuinte somente poderia compensar créditos tributários apurados posteriormente à vigência do eSocial com débitos previdenciários também posteriores, o próprio sistema impossibilitou a transmissão das declarações de compensação.

No mandado de segurança, a impetrante afirma que, para os créditos apurados antes de 2018, que somente se tornaram definitivos a partir de 2019 – no momento do trânsito em julgado –, deve ser afastado o impedimento do sistema operacional da Receita Federal que considera que o momento da apuração dos créditos se deu antes da utilização do eSocial. Para os créditos apurados entre 2018 e 2019, afirma que o sistema sequer deveria apontar impedimentos, pois a apuração se deu somente após a entrada da empresa no eSocial.

A impetrante ainda argumenta que referidos impedimentos não devem ser aplicados ao caso, pois, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial repetitivo n. 1.164.452/MG, o procedimento para compensação dos créditos tributários oriundos de medida judicial deve observar a legislação vigente no momento do encontro de contas.

Analisando a questão, a juíza da 2ª Vara Cível Federal de São Paulo deferiu o pedido

liminar, por entender que o reconhecimento de créditos ocorrido com o trânsito em julgado de decisões judiciais após a implantação do eSocial não se sujeita à limitação temporal imposta pela Lei n. 13.670/2018. Assim, em que pese eventuais recolhimentos indevidos terem sido efetivados antes do advento da referida lei, a juíza entendeu que somente há o reconhecimento do direito ao crédito com a decisão judicial definitiva, após o que seria possível a compensação, nos termos do artigo 170-A do CTN. Sendo assim, foi possibilitado à empresa compensar créditos de PIS e Cofins com débitos de contribuições previdenciárias anteriores ao eSocial⁹⁸.

A despeito desses precedentes, é possível que a questão ainda traga embates no judiciário, especialmente quando tem-se em mente que o Superior Tribunal de Justiça ainda não analisou a legitimidade de o legislador instituir determinada vedação legal como limite à compensação.

No entanto, em que pese tal debate ainda não ter sido levado à apreciação da Corte, o tribunal já decidiu pela estrita legalidade da compensação tributária, afirmando que “A lei é o único veículo normativo capaz de criar e estabelecer a configuração do direito à compensação tributária, vale dizer, de fixar os requisitos materiais e formais à sua fruição, e somente por intermédio dela é que se poderá impor limitações ao seu exercício”⁹⁹.

Pelo exposto, observa-se que, mesmo quando amparada em decisão judicial transitada em julgado, a compensação administrativa pode apresentar riscos ao contribuinte, ou até tornar-se inviável. Isso porque, há casos em que o contribuinte não possui débitos suficientes passíveis de compensação, ou então não quer sujeitar-se aos riscos da compensação administrativa (possibilidade de não homologação, com consequente imposição de multa e instauração de novo contencioso judicial).

Sendo assim, caso não seja possível receber o indébito nos próprios autos do mandado de segurança e a compensação administrativa mostrar-se inviável, deve ser analisada uma última alternativa de recebimento dos créditos reconhecidos em *mandamus*.

⁹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Justiça Federal de Primeiro Grau. Mandado de Segurança Cível n. 5021593-13.2020.4.03.6100. Impetrante: SBF Comércio de Produtos Esportivos Ltda. Impetrados: Delegado da Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DEFIS/SPO); Delegado da Delegacia de Administração Tributária da Receita Federal do Brasil (DERAT/SPO); Fazenda Nacional. Disponível em: <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=f471d31882200b3cb78cd479ca285f42df2a1e2aa660f71675e5ee4082b9cee8a0bd5399e71882cb315ff639f24758e6d21e276cff9abecd>. Acesso em 29/04/2021.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.628.374/SP. Recorrente: Autolatina-Comércio Negócios e Participação Limitada. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1842469&numero=201602502120&data=20200214&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em 29/04/2021.

6. Ajuizamento de ação, pelo procedimento comum, para condenar a União à restituição do indébito declarado na sentença concessiva da segurança

Se o contribuinte optar por (i) não se sujeitar ao risco de executar as sentenças mandamentais (ou sobrevier entendimento quanto a inadmissibilidade da execução judicial da decisão); ou (ii) não habilitar o indébito administrativamente, remanesce ainda a possibilidade de ajuizamento de nova ação de cobrança.

Essa nova ação judicial teria como causa de pedir os riscos apontados nos capítulos supra, bem como a própria sentença definitiva do mandado de segurança anterior, de modo que o pedido seria condenatório, impondo à Fazenda Pública a obrigação de pagar ao contribuinte o indébito já declarado.

Inicialmente, cumpre destacar o posicionamento da União quanto às referidas ações, uma vez que ela contesta as demandas no sentido de que, havendo coisa julgada assegurando ao contribuinte o direito à compensação administrativa, o exercício da pretensão para condená-la a restituir aquele indébito por meio de requisição de pagamento seria, em verdade, mera tentativa de alterar a coisa julgada, violando-a.

A corroborar tal entendimento, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJ n. 1.177, de 18 de junho de 2013, afirmou não ser mais imperioso, no âmbito da Administração Pública Tributária Federal, que a compensação de prestações pretéritas ao ajuizamento do mandado de segurança se sujeite a um segundo juízo de certificação, por meio de nova provocação ao Poder Judiciário (ação condenatória), para que haja a real satisfação do direito.

A manifestação tinha por escopo revisar o entendimento firmado no Parecer PGFN/CRJ n. 19/2011 quanto à restrição dos efeitos da sentença de mandado de segurança que reconhece a inexistência de relação jurídico-tributária, quanto à compensação dos créditos pretéritos ao ajuizamento da ação mandamental.

Naquela oportunidade, foi orientado aos membros da carreira de Procurador da Fazenda Nacional sempre alegarem, nas ações tributárias cujos pedidos sejam restritos à declaração da inexistência de relação jurídico-tributária, que na eventualidade do reconhecimento da inexigibilidade do tributo, a restituição dos valores pagos no passado somente deveria ser realizada na forma do art. 168 do Código Tributário Nacional, ou seja, por meio de ação própria. Concluiu-se pela inviabilidade da cobrança, nos próprios autos de mandado de segurança, dos valores referentes às parcelas pretéritas à impetração, devendo ser ajuizada nova ação de repetição de indébito para a satisfação dos créditos pretéritos.

Posteriormente, o Parecer PGFN/CRJ n. 1.177/2013 veio reconhecer que, se a impetração do mandado de segurança possui o condão de interromper a fluência do prazo prescricional para a propositura da ação de repetição do indébito tributário, “parece inócuo negar à parte o direito imediato à compensação das parcelas pretéritas ao ajuizamento do *mandamus*.”¹⁰⁰

Afirmou, ainda, que ajuizada a ação de repetição de indébito, não poderá o Poder Judiciário decidir de modo diverso ao julgado anterior que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária. Dessa forma, submeter a matéria a um novo juízo de certificação antes de sua efetiva satisfatoriedade não apresenta utilidade prática, na medida em que o novo julgado apenas registrará o que já foi declarado na primeira ação, revestindo-a da pretensão condenatória. Desonera-se, dessa forma, não somente o contribuinte, mas a própria Fazenda Nacional e o Poder Judiciário, que se veem desobrigados de atuarem em questões em que já antevisto o resultado.

Nestes termos, o parecer concluiu que, considerando a existência de decisões judiciais que reconhecem o direito à compensação de prestações anteriores ao ajuizamento do mandado de segurança e a ausência de dano relevante à Fazenda Nacional, é de se reconhecer o direito dos contribuintes de que os créditos pretéritos à impetração possam ser compensados de imediato, sem a necessidade do ajuizamento de ação condenatória posterior para tal finalidade.

A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, por sua vez, oscila quanto ao tema. De um lado, encontram-se precedentes no sentido de ser possível o ajuizamento dessa nova ação, usualmente denominada de repetição de indébito. Vejam-se:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. MANDADO DE SEGURANÇA ANTERIOR QUE RECONHECEU O DIREITO DE CRÉDITO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. TEMA 69 DO STF. LEIS 9.718/1998 E 12.973/2014. 1. Atentando para o fato de que, em ação mandamental, não é possível a obtenção de efeitos patrimoniais da decisão, os quais devem ser buscados em ação própria (Súmula n.º 271 do STF), correto o ajuizamento de ação ordinária visando à restituição do indébito após o trânsito em julgado de sentença mandamental favorável. 2. Nos termos do enunciado do Tema 69 - STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 3. A tese jurídica advinda do julgamento do RE 574.706 aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014 (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade n. 5051557-64.2015.404.0000).¹⁰¹

¹⁰⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ n. 1.177, de 18 de junho de 2013. Revisão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=Parecer+0001177%2F2013+-+CRJ>. Acesso em: 27/04/2021.

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5075370-33.2019.4.04.7000/PR. Apelantes: Esteribras Esterilização a Óxido de Etileno Ltda e Fazenda Nacional. Apelados: os mesmos. Relator: Juiz Federal convocado Francisco Donizete Gomes. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41608239633157836556189512304&evento=40400188&key=c71302b408067b85df4303ae954f6d8408cd7103cf32d879c19d86e74beac42d&hash=ef80fcb72e714d05f1155f4f7244bb75. Acesso em: 29/04/2021.

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MANDADO DE SEGURANÇA ANTERIOR. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. Pacificou-se a jurisprudência do STJ no sentido de que a impetração do mandado de segurança interrompe a fluência do prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito tributário, de modo que somente após o trânsito em julgado da decisão proferida no mandado de segurança é que voltará a fluir a prescrição da ação ordinária para a cobrança dos créditos recolhidos indevidamente referentes ao quinquênio que antecedeu a propositura do writ. A restituição do indébito pode se dar através de precatório ou mediante compensação. São modalidades de devolução postas à disposição dos contribuintes. O contribuinte que obteve, em mandado de segurança, a declaração do direito à compensação tributária, pode, através de ação ordinária, postular a restituição do indébito por precatório, nos limites do direito reconhecido no mandado de segurança.¹⁰²

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ORDINÁRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COBRANÇA ORIGINADA DE MANDADO DE SEGURANÇA TRANSITADO EM JULGADO. PROCEDÊNCIA. RECURSO ADESIVO PROVIDO. PREJUDICADA A APELAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL.1. Anote-se que o direito ao recebimento dos valores indicados neste feito decorre do julgamento do Mandado de Segurança sob o nº 93.00001672-5, por cujo writ restou afastada a tributação do imposto de renda pessoa física incidente sobre a verba indenizatória originada de demissão/rescisão em contrato de trabalho da empresa Autolatina Brasil S/A - recebida pelo autor a título de Plano de Demissão Voluntária - PDV.2. O interesse de agir caracteriza-se pelo binômio "necessidade-adequação", por intermédio do qual à parte autora cabe, ao eleger a via processual para a concessão da tutela jurisdicional pretendida, demonstrar a necessidade concreta e a adequação para a solução da controvérsia. 3. Correta a via processual eleita pela parte autora. Realmente, em decorrência do decidido no Mandado de Segurança sob o nº 93.00001672-5, (cópia dos autos a fls. 12/93), o autor alcançou o direito a não tributação do imposto de renda sobre os valores recebidos pelo autor concernentes à verba indenizatória recebida a título de gratificação originada de demissão/rescisão de contrato de trabalho, prevista em convenção coletiva\PDV. Porém, não obstante a concessão da ordem na sentença final do mandamus, o Fisco procedeu à tributação/recolhimento dos valores em discussão, na forma do imposto de renda, circunstância resultante na necessidade da promoção desta ação ordinária de cobrança. 4. Deixo de determinar a remessa dos autos à Vara de origem para prolação de sentença de mérito, por entender aplicável o § 3º do art. 1.013 do Código de Processo Civil (art. 515, § 3º, do CPC/73). Realmente, tal dispositivo possibilita ao órgão ad quem, nos casos de extinção do processo, sem apreciação de mérito, afastar o julgamento a quo e dirimir, de pronto, a lide, desde que a mesma verse sobre questão, exclusivamente, de direito e esteja em condições de imediato julgamento. 5. Referida norma consagra os princípios da celeridade, efetividade e economia processual, dando primazia ao julgamento final de mérito das causas expostas ao Poder Judiciário, em homenagem aos principais interessados na efetiva resolução da lide: os jurisdicionados. 6. O mandado de segurança consiste em remédio constitucional que se presta à proteção de direito líquido e certo, submetido a rito especial e célere e, exatamente por essas razões, não se revela apropriado à cobrança de créditos atrasados, ainda que oponíveis à autoridade pública, sendo tal o teor das Súmulas 269 e 271, do Supremo Tribunal Federal, in verbis: "O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança." "Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria." 7. Não há de se falar em ausência

¹⁰² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação n. 5000499-51.2014.404.7115/RS. Apelante: União Federal. Apelado: Indústria Gráfica Sul Ltda. Relator: Desembargador Federal Jorge Antônio Maurique. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=4142868608822731110000000566&evento=490&key=b61b8fd3dd32f41408539ba6efb3676196105969a10132617e67d45f7c0e6c49&hash=b34f6e9e9c247b3f3d40b9af4ec3dd18. Acesso em: 01/05/2021.

de interesse de agir e inadequação da via, tampouco litispendência ou de coisa julgada (art. 337, § 1º do Código de Processo Civil) relacionadas a este processo com o Mandado de Segurança nº 93.00001672-5, pois esta ação ordinária efetivamente não reproduziu a referida ação mandamental anteriormente ajuizada. Outrossim, vedada a cogitação da discussão do direito propriamente dito, porquanto já o fora conhecido pelo mandamus, que transitou em julgado. 8. Esta ação ordinária de cobrança/repetição de indébito se presta tão somente à concretização legal do pleno exercício da prerrogativa declarada e conhecida pelo writ, ou seja, o direito à cobrança dos valores indevidamente extirpados do patrimônio autoral, na forma do tributo. 9. De se afastar a extinção do processo, sem apreciação de mérito, julgando procedentes os pedidos contidos nesta ação ordinária de cobrança. 10. À vista do julgamento de procedência dos pedidos, procedo à inversão dos ônus da sucumbência, condenando a União Federal ao ressarcimento das custas e despesas processuais, bem como ao pagamento da verba honorária de sucumbência fixada em R\$ 2.000,00 (dois mil reais), nos termos do art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil de 1973. 11. A correção do indébito deve ser aquela estabelecida no Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal, aprovado pela Resolução nº 267/2013 do CJF, em perfeita consonância com iterativa jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, que inclui os índices expurgados reconhecidos pela jurisprudência dos tribunais, bem como a aplicabilidade da SELIC, a partir de 1º/01/1996. 12. Dado provimento ao recurso adesivo, para afastar a extinção do processo, sem julgamento de mérito, e, com fulcro na aplicação do artigo 1.013, § 3º, do Código de Processo Civil (art. 515, § 3º, do CPC/73) julgo procedente os pedidos constantes da exordial, condenando a ré, União Federal, ao ressarcimento dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda, bem como ao pagamento da verba honorária de sucumbência. Prejudicada a apelação da União Federal.¹⁰³

Em outro sentido, encontram-se decisões em que a ação ordinária posterior foi declarada extinta, por ausência de interesse de agir, em razão da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO AUTORIZADA POR ANTERIOR MANDADO DE SEGURANÇA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. CONTAGEM PELA METADE A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO. PRESCRIÇÃO PARCIAL. AJUZAMENTO DE NOVA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE INTERESSE PROCESSUAL. PRECEDENTES DO STJ. PROCESSO EXTINTO, SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. APELAÇÃO PREJUDICADA. 1. Em 05/11/1997, a ora apelante impetrou mandado de segurança objetivando a declaração do direito de compensar valores pagos indevidamente a título de FINSOCIAL a partir de setembro de 1989, o que restou deferido ao final do aludido processo, inclusive com trânsito em julgado em 02/09/2002. 2. Em 29/05/2007, ajuizou a presente ação ordinária com o objetivo de obter a restituição em dinheiro dos mesmos valores. 3. Nos termos da jurisprudência do STJ, "a impetração do Mandado de Segurança interrompe a fluência do prazo prescricional, de modo que tão somente após o trânsito em julgado da decisão nele proferida é que voltará a fluir a prescrição da Ação Ordinária para cobrança das parcelas referentes ao quinquênio que antecedeu a propositura do writ" (REsp - Recurso Especial - 1728781 2018.00.33649-4, STJ - Segunda Turma, Min. Herman Benjamin, DJE 22/11/2018). 4. Tendo a presente ação sido ajuizada em 2007, aplicável o prazo prescricional de 5 (cinco) anos (RE 566621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, trânsito em julgado em 17/11/2011, publicado em 27/02/2012). 5. O novo prazo prescricional de 5 (cinco) anos deve ser contado pela metade, ou seja, por 2 (dois) anos e 6 (seis) meses (art. 9º, Decreto n. 20.910/32; art. 3º, Decreto-Lei n. 4.597/42), com a ressalva de que, para os créditos

¹⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n. 0004610-34.2014.4.03.6100/SP. Apelantes: André Martinez da Silva e União Federal. Apelados: os mesmos. Relatora: Desembargadora Federal Mônica Nobre. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7417583>. Acesso em 01/05/2021.

vencidos menos de 2 (dois) anos e 6 (seis) meses antes da impetração do anterior mandado de segurança (ou seja, a partir de 06/05/1995), o novo prazo prescricional deve ser o suficiente para completar 5 (cinco) anos (Súmula 383/STF). Precedentes. 6. Tendo transcorrido 4 (quatro) anos, 8 (oito) meses e 27 (vinte e sete) dias entre o trânsito em julgado no mandado de segurança precedente (02/09/2002) e o ajuizamento desta ação (29/05/2007), somente estão prescritas as parcelas vencidas mais de 3 (três) meses e 3 (três) dias antes da impetração daquele mandamus. Enfim, somente estão prescritas as parcelas vencidas antes de 02/08/1997. 7. Caso em que o processo deve ser extinto sem resolução do mérito por ausência de interesse processual, pois, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, “a sentença do Mandado de Segurança que declara o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ) é título executivo judicial, conforme orientação jurisprudencial ratificada em julgamento sob o rito do art. 543-C do CPC (REsp 1.114.404/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 1º.3.2010). 2. No caso em tela, apesar de a agravante possuir sentença declaratória transitada em julgado quanto ao direito à compensação do indébito tributário, ajuizou nova demanda para pleitear a restituição, razão pela qual falta interesse de agir para a propositura da segunda ação. Precedentes do STJ” (AgREsp - Agravo Regimental no Recurso Especial - 1504337 2014.03.39980-1, STJ - Segunda Turma, Min. Herman Benjamin, DJe 06/04/2015). 8. Processo extinto, sem resolução do mérito, por ausência de interesse processual. Apelação prejudicada.¹⁰⁴

MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA DECLARATÓRIA DE CRÉDITO. TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL. AJUIZAMENTO POSTERIOR DE AÇÃO DE COBRANÇA. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO.¹⁰⁵

Imprescindível, portanto, atentar-se aos precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

A despeito da discussão quanto à possibilidade de a sentença em mandado de segurança ser objeto de cumprimento de sentença (capítulo 4 do presente trabalho), há precedentes nos quais o Superior Tribunal de Justiça extinguiu ações de repetição de indébito sucessivas a sentenças em *mandamus*, sob o fundamento de que faltaria interesse de agir quanto à nova demanda, na medida em que seria possível postular a execução de título declaratório formado no mandado de segurança quanto ao direito à repetição do indébito.

O primeiro deles é o Recurso Especial n. 1.438.411/RS, de relatoria do Ministro Og Fernandes¹⁰⁶. Cuida-se de caso em que a empresa obteve decisão favorável em mandado de

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível n. 0014513-10.2007.4.01.3800/MG. Apelante: Drogaria Gonçalves Mendonça Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal convocado Marcelo Albernaz. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200738000146862&pA=200738000146862&pN=145131020074013800>. Acesso em: 02/05/2021.

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5002327-21.2019.4.04.7111/RS. Apelantes: Brincasa Brinquedos e Utilidades Ltda e União Federal. Apelado: os mesmos. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41612991975029786294637283352&evento=40400188&key=a3dc2b7992bf8e98d3f76d7a226c977ade14ae4141552ea3527efcfa4894e765&hash=214c7414c1725ef15be105817b978c04. Acesso em: 02/05/2021.

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.438.411/RS. Recorrente: Rubifrut Agroindustrial Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=88348498&tjp>

segurança que reconheceu a ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias, bem como o seu direito em compensar os valores pagos indevidamente. Por não possuir mais débitos para a compensação, a empresa ingressou com ação de repetição de indébito, objetivando o ressarcimento judicial do indébito já declarado.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que o pedido da ação de repetição de indébito já teria sido apreciado no mandado de segurança anterior, afirmando que a pretensão da autoria consistia, em verdade, na reforma da coisa julgada reconhecida no *mandamus*. No Superior Tribunal de Justiça, o ministro relator afirmou que, tendo sido proferida sentença definitiva de caráter condenatório em mandado de segurança, torna-se desnecessário o ajuizamento de uma nova ação de repetição de indébito tributário para o mesmo fim, mantendo a decisão que julgou extinta a nova ação.

Já no Recurso Especial n. 1.504.337/CE, de relatoria do Ministro Herman Benjamin¹⁰⁷, cuidava-se de caso em que a contribuinte obteve decisão em mandado de segurança que lhe assegurou o direito de compensar contribuição previdenciária indevidamente recolhida. Sob o fundamento de que não possuía mais empregados e, portanto, créditos a compensar, a empresa ajuizou ação de cobrança pedindo a restituição dos valores indevidamente pagos, conforme reconhecido no mandado de segurança transitado em julgado.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região extinguiu a ação, por entender que faltaria interesse de agir à empresa, uma vez que a mesma teria que pedir administrativamente a restituição da contribuição previdenciária indevidamente paga antes de ingressar com ação judicial de restituição. A extinção do processo foi mantida no Superior Tribunal de Justiça, mas sob fundamento diverso. A Segunda Turma entendeu que, por ser a sentença do mandado de segurança que declara o direito à compensação título executivo judicial e sendo possível postular a execução de sentença declaratória do direito à repetição de indébito, faltaria interesse de agir para a propositura da segunda ação objetivando a restituição.

A jurisprudência, portanto, oscila sobre o tema, sendo possível ser declarada a ausência de interesse de agir em ação posterior ao mandado de segurança, com base no entendimento de que é permitido ao contribuinte executar sentença proferida em *writ* que reconhece o indébito

[o_documento=documento&num_registro=201400418300&data=20181008&formato=PDF](#). Acesso em 01/05/2021.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.504.337/CE. Agravante: fundação Educacional Filgueiras Lima. Agravado: Fazenda Nacional: Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1392905&num_registro=201403399801&data=20150406&peticao_numero=201500060010&formato=PDF. Acesso em 01/05/2021.

(matéria também controvertida na jurisprudência, conforme exposto no capítulo 4 do presente trabalho).

CONCLUSÃO

O mandado de segurança é o remédio constitucional cabível contra os arbítrios do Poder Público, possuindo procedimento específico, cujo rito mais célere se dá em razão da natureza do direito tutelado, a qual não admite dilação probatória e demanda uma resposta mais rápida pelo Poder Judiciário.

O instituto não pode ser utilizado de maneira desarrazoada pelos contribuintes, que muitas vezes acabam manejando-o de forma indiscriminada. Dentre os fatores que motivam tal impetração, pode-se mencionar o fato de que não há condenação em honorários sucumbenciais nos autos do *mandamus*. Tendo em vista o elevado valor que as discussões em matéria tributária podem atingir, especialmente ao considerar que o mandado de segurança que declara o direito à compensação pode abarcar os cinco anos anteriores à impetração, os contribuintes teriam um enorme prejuízo caso optassem por veicular a pretensão por via de ações de rito comum e sobreviesse uma decisão de indeferimento do pleito, com a conseqüente condenação ao pagamento de honorários de sucumbência.

No entanto, conforme exposto no presente trabalho, a possibilidade de os contribuintes utilizarem o mandado de segurança a fim de obterem uma tutela declaratória é plenamente possível no atual ordenamento jurídico brasileiro. Não há mais controvérsia quanto à permissão de que o *mandamus* declare o direito à compensação tributária, em razão da inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue o contribuinte ao pagamento de determinado tributo.

Consoante demonstrado, as decisões que entendem pela impossibilidade de o mandado de segurança ser objeto de cumprimento de sentença baseiam-se essencialmente no fato de as Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal vedarem que o mandado de segurança seja substitutivo da ação de cobrança e produza efeitos patrimoniais pretéritos à sua impetração.

A conclusão deste estudo, contudo, é a de que tal vedação não deve subsistir.

Isso porque, nesses casos, o objetivo do mandado de segurança não é obter um proveito econômico, e sim fazer cessar a ilegalidade ou impedir a ocorrência de determinado ato abusivo. A causa de pedir do *mandamus* é e sempre deve ser a violação ao direito líquido e certo do contribuinte, em razão de ato já praticado ou na iminência de o ser por parte da autoridade coatora.

Ocorre que, em determinadas situações, podem vir a surgir efeitos patrimoniais decorrentes da extirpação do ato ilegal e/ou abusivo do ordenamento jurídico. Nesses casos, o proveito econômico não foi a causa de pedir do mandado de segurança e nem o que motivou a impetração. Dito isso, não se pode impedir que, em decorrência da concessão da segurança,

surja também o direito de o contribuinte receber os valores por ele indevidamente recolhidos, de modo que os efeitos patrimoniais são consequência natural da declaração de ilegalidade pela sentença de procedência.

Afasta-se, no ponto, o entendimento da Súmula 269 do Supremo Tribunal Federal, uma vez que o mandado de segurança não estaria sendo utilizado como substitutivo da ação de cobrança nestes casos, tendo em vista que o seu pedido e o que motivou a impetração não foi a cobrança de valores supostamente recolhidos indevidamente (os quais, inclusive, apenas assumem tal característica após a concessão da ordem). O objetivo, portanto, é afastar a ilegalidade ou abusividade que deu ensejo à impetração.

Já quanto à Súmula 271 do Supremo Tribunal Federal, o tema é menos controvertido. Isso porque a jurisprudência já vem caminhando no sentido de que não seria razoável exigir que o impetrante ingressasse com nova ação objetivando tão somente a declaração do direito à compensação tributária quanto aos cinco anos anteriores à impetração. Isso faria com que a máquina judiciária fosse movimentada desnecessariamente, apenas para atestar direito já declarado em sentença concessiva da ordem em mandado de segurança.

Ademais, o Judiciário não pode ignorar os problemas práticos que podem vir a surgir caso não se admita que o mandado de segurança seja objeto de cumprimento de sentença.

A compensação administrativa nem sempre é uma opção viável. Há a possibilidade de o contribuinte não possuir débitos passíveis de compensação ou, possuindo, estes não alcançarem o montante reconhecido judicialmente. Por outro lado, conforme demonstrado na presente pesquisa, o Fisco Federal tem apresentado diversos empecilhos para que os contribuintes procedam as referidas compensações, o que acaba por movimentar mais ainda o Judiciário, em razão das demandas apresentadas a fim de afastar os óbices impostos pela Administração.

Caso o procedimento administrativo realmente não seja uma opção e, entendendo que o mandado de segurança não pode ser objeto de cumprimento de sentença, caberia ao contribuinte ajuizar ação pelo rito ordinário, a fim de receber o indébito por meio de expedição de precatório.

Ocorre que, nesses casos, o Judiciário tem entendido que os contribuintes não possuem interesse de agir, extinguindo o processo sem resolução do mérito, justamente em razão de já haver um título judicial anterior passível de execução.

Cria-se, desse modo, situações em que o contribuinte, apesar de sair vitorioso em demanda judicial, não consegue efetivar o seu direito.

Conforme já exposto, o direito à execução das decisões judiciais integra o direito ao

acesso à justiça. Não se pode dizer que a jurisdição está sendo prestada e as demandas atendidas se o próprio ordenamento jurídico cria hipóteses em que é impossibilitado ao contribuinte reaver valores indevidamente recolhidos, em razão da inexistência de relação jurídico-tributária que o obrigue a pagar determinado tributo, com o reconhecimento de que tal cobrança configura-se ilegal ou inconstitucional. Assim, as decisões judiciais devem ser passíveis de cumprimento e proferidas em consonância com a realidade, sob pena de se tornarem decisões vazias de eficácia.

Portanto, a partir da abordagem adotada no presente estudo, conclui-se que o mandado de segurança que declara o direito à compensação tributária pode ser objeto de cumprimento de sentença, a fim de que o recebimento do indébito possa se dar por meio de expedição de precatório, nos próprios autos do *mandamus*.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951**. Altera disposições do Código do Processo Civil, relativas ao mandado de segurança. Rio de Janeiro, 1951. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/11533.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Lei n. 5.021, de 9 de junho de 1966**. Dispõe sobre o pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público civil. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15021.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Lei n. 12.016, de 5 de agosto de 2009**. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Lei n. 13.670, de 30 de maio de 2018**. Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Decreto-lei n. 1.608, de 18 de setembro de 1939**. Código de Processo Civil. Rio de Janeiro, 1939. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del1608.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria do Ministério da Fazenda n. 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 22/04/2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10680.015558/2002-10**. Recorrente: Mercantil do Brasil Financeira S/A. Recorrida: Fazenda

Nacional. Relator: Conselheiro Raphael Madeira Abad. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10725.720754/2012-18**. Recorrente: Natividade Automóveis Ltda. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 11543.003105/2002-70**. Recorrente: Esteve Irmãos S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 29/04/2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ n. 1.177, de 18 de junho de 2013**. Revisão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=Parecer+0001177%2F2013+-+CRJ>. Acesso em: 27/04/2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo Cosit n. 11, de 19 de dezembro de 2014**. Normas gerais de direito tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59600>. Acesso em: 23/04/2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1717, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 14/06/2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit n. 239, de 19 de agosto de 2019**. Normas de Administração Tributária. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=103167&visao=anotado>. Acesso em: 22/04/2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT n. 336, de 28 de dezembro de 2018**. Contribuições Sociais Previdenciárias. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97859>. Acesso em: 22/04/2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT n. 50, de 25 de março de 2021**. Normas Gerais de Direito Tributário. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116524>. Acesso em 24/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 213/STJ**. Brasília, 1998. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 04/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 461/STJ**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=@NUM=%27461%27&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 04/06/2021

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.309.265/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Kurt Glimm Indústria d Comércio de Velas Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1141728&num_registro=201200308400&data=20120503&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.164.514/AM**. Embargante: Estado do Amazonas. Embargado: Maria da Paz Monteiro Litaff. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1477996&num_registro=201103122152&data=20160225&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 01/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.715.256/SP**. Recorrente: Liquigás Distribuidora S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1777590&num_registro=201703263575&data=20190311&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 01/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.252.469/MG**. Agravante: Supermercado do Magela Ltda e outros. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1126816&num_registro=201100918250&data=20120306&peticao_numero=201100209275&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.252.469/MG**. Recorrente: Supermercado do Magela Ltda e outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=16204136&tipo_documento=documento&num_registro=201100918250&data=20110627&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.918.433/DF**. Recorrente: Tokyo Comércio de Veículos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=122594626®istro_numero=202100245886&peticao_numero=-1&publicacao_data=20210315&formato=PDF. Acesso em: 04/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.466.607/RS**. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Ibiauto Veículos Ltda. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1388366&num_registro=201401664286&data=20150311&peticao_numero=201500036185&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.596.218/SC**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Vera Lucia Bahr. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1525858&num_registro=201600928393&data=20160810&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.778.268/RS**. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Globalcomm Comunicação e Marketing Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=2024698&num_registro=201802933414&data=20210301&peticao_numero=201900187864&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.309.265/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Kurt Glimm Indústria d Comércio de Velas Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1141728&num_registro=201200308400&data=20120503&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 16/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.548.171/RS**. Agravante: Cooperativa Vitivinícola Forqueta Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1456692&num_registro=201501937005&data=20151105&peticao_numero=201500413501&formato=PDF. Acesso em: 27/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.646.725/CE**. Recorrente: Viação Siará Grande Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1580583&num_registro=201603379525&data=20170427&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 27/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.469.954/PR**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Marcedona Distribuidora de Autopeças Ltda. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1430131&num_registro=201401786764&data=20150828&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.469.926/PR**. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Pluma Conforto e Turismo S/A. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia>

[l=1395963&num_registro=201401785402&data=20150413&peticao_numero=201500100722&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=999565&num_registro=201401785402&data=20150413&peticao_numero=201500100722&formato=PDF). Acesso em 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.164.452/MG**. Recorrente: Dispaulo – Distribuidora de Açúcar Cristalpuro Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=999565&num_registro=200902107136&data=20100902&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.628.374/SP**. Recorrente: Autolatina-Comércio Negócios e Participação Limitada. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1842469&num_registro=201602502120&data=20200214&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em 29/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.438.411/RS**. Recorrente: Rubifrut Agroindustrial Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=88348498&tipo_documento=documento&num_registro=201400418300&data=20181008&formato=PDF. Acesso em 01/05/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.504.337/CE**. Agravante: fundação Educacional Filgueiras Lima. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1392905&num_registro=201403399801&data=20150406&peticao_numero=201500060010&formato=PDF. Acesso em 01/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 266**. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2459>. Acesso em: 04/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 269/STF**. O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2468>. Acesso em: 04/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 271/STF**. Brasília, 1963. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2471>. Acesso em: 04/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.367/RJ**. Recorrente: Pronor Petroquímica S/A. Recorrido: Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Relator: Ministro Luiz Fux. Redatora do acórdão: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=273422583&ext=.pdf>. Acesso em: 17/06/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível n. 0014513-10.2007.4.01.3800/MG**. Apelante: Drogaria Gonçalves Mendonça Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal convocado Marcelo Albernaz. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200738000146862&pA=200738000146862&pN=145131020074013800>. Acesso em: 02/05/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível n. 0004610-34.2014.4.03.6100/SP**. Apelantes: André Martinez da Silva e União Federal. Apelados: os mesmos. Relatora: Desembargadora Federal Mônica Nobre. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7417583>. Acesso em 01/05/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Justiça Federal de Primeiro Grau. **Mandado de Segurança Cível n. 5021593-13.2020.4.03.6100**. Impetrante: SBF Comércio de Produtos Esportivos Ltda. Impetrados: Delegado da Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DEFIS/SPO); Delegado da Delegacia de Administração Tributária da Receita Federal do Brasil (DERAT/SPO); Fazenda Nacional. Disponível em: <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=f471d31882200b3cb78cd479ca285f42df2a1e2aa660f71675e5ee4082b9cee8a0bd5399e71882cb315ff639f24758e6d21e276cff9abecd>. Acesso em 29/04/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 5075370-33.2019.4.04.7000/PR**. Apelantes: Esteribras Esterilização a Óxido de Etileno Ltda e Fazenda Nacional. Apelados: os mesmos. Relator: Juiz Federal convocado Francisco Donizete Gomes. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41608239633157836556189512304&evento=40400188&key=c71302b408067b85df4303ae954f6d8408cd7103cf32d879c19d86e74beac42d&hash=ef80fcb72e714d05f1155f4f7244bb75. Acesso em: 29/04/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação n. 5000499-51.2014.4.04.7115/RS**. Apelante: União Federal. Apelado: Indústria Gráfica Sul Ltda. Relator: Desembargador Federal Jorge Antônio Maurique. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41428686088227311110000000566&evento=490&key=b61b8fd3dd32f41408539ba6efb3676196105969a10132617e67d45f7c0e6c49&hash=b34f6e9e9c247b3f3d40b9af4ec3dd18. Acesso em: 01/05/2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n. 5002327-21.2019.4.04.7111/RS**. Apelantes: Brincasa Brinquedos e Utilidades Ltda e União Federal. Apelado: os mesmos. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41612991975029786294637283352&evento=40400188&key=a3dc2b7992bf8e98d3f76d7a226c977ade14ae4141552ea3527efcfa4894e765&hash=214c7414c1725ef15be105817b978c04. Acesso em: 02/05/2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. **A nova lei do mandado de segurança**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BUENO, Cássio Scarpinella. **As Súmulas 213 e 461 do STJ e a Súmula 271 do STF: O Mandado de Segurança e a Compensação Tributária**. R. EMERJ, v. 20, v. 1. Rio de Janeiro,

2018, p. 230. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v20_n1/revista_v20_n1_224.pdf. Acesso em: 30/05/2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**, v. 2: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. 9. ed. rev., atual., ampl. São Paulo: Saraiva, 2020.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Propostas para uma nova lei do mandado de segurança**. Disponível em: <http://scarpinellabueno.com/images/anteprojeto-lei/1-propostas-ms.pdf>. Acesso em: 30/05/2021.

CABRAL, Antonio do Passo. **Coisa julgada e preclusões dinâmicas: Entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**. 2. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DELGADO, José Augusto. **A imprevisibilidade das decisões judiciais e seu reflexo na segurança jurídica**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DAS%20DECIS%C3%95ES%20JUDICI%C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%C3%87A%20JUR%C3%8DDICA.doc. Acesso em 29/04/2021.

DINAMARCO, Rangel Cândido. **Nova era do processo civil**. 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4374578/mod_resource/content/0/Dinamarca%20-%20Relativizar%20a%20coisa%20julgada%20material.pdf. Acesso em: 25/05/2021.

FUX, Luiz. **Mandado de Segurança**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos da coisa julgada em questões tributárias**. Revista de informação legislativa, v. 28, n. 11. Brasília, 1991, p. 351. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175865/000454535.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 27/07/2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Atlas, 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**, volume 2. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 33. ed. São Paulo, Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MESQUITA, José Ignacio Botelho de. **A sentença mandamental**, in **Teses, Estudos e Pareceres de Processo Civil**, vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 6. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Jose%20B.%20de%20Mesquita%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 31/05/2021.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **A sentença mandamental: da Alemanha ao Brasil**. Revista de Processo, v. 25, n. 97. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 150. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista15/revista15%20%20JOSÉ%20CARLOS%20BARBOSA%20MOREIRA%20-%20A%20Sentença%20mandamental%20-%20Da%20Alemanha%20ao%20Brasil.pdf>. Acesso em: 30/05/2021.

NUNES, Clécio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

RANGEL, Marco Aurélio Scampini Siqueira; MENEZES, Pedro Henrique da Silva. **Os efeitos patrimoniais do mandado de segurança e o estado atual da jurisprudência**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=c3d19da395f25e25>. Acesso em: 30/05/2021.

SCARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**, v. 1: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum. 62. ed. rev., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei do Mandado de Segurança comentada**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TOURINHO NETO, Fernando da Costa. **A eficácia executiva da sentença declaratória**. Revista de informação legislativa: v. 29, n. 115. 1992, p. 569. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176065>. Acesso em: 31/05/2021.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS n. 23, 2003, p. 225. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/73075/41260>. Acesso em: 30/05/2021.