

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**CUMPRIMENTO DE SENTENÇA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA
QUE DECLARE O DIREITO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: UM OLHAR SOB O
PRISMA DO DIREITO PROCESSUAL CONTEMPORÂNEO**

PAULO ITABAIANA OLIVEIRA LOUREIRO

**RIO DE JANEIRO
2022**

PAULO ITABAIANA OLIVEIRA LOUREIRO

**CUMPRIMENTO DE SENTENÇA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA
QUE DECLARE O DIREITO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: UM OLHAR SOB O
PRISMA DO DIREITO PROCESSUAL CONTEMPORÂNEO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em **Direito, sob a orientação do Professor Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann.**

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

I892c Itabaiana Oliveira Loureiro, Paulo
Cumprimento de sentença nos autos mandado de
segurança que declare o direito ao indébito
tributário: um olhar sob o prisma do direito
processual contemporâneo / Paulo Itabaiana Oliveira
Loureiro. -- Rio de Janeiro, 2022.
55 f.

Orientador: Guilherme Kronenberg Hartmann.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Mandado de Segurança. 2. Indébito Tributário.
3. Súmulas 269 e 271 do STF. 4. Efeitos
Patrimoniais. 5. Sentenças Declaratórias. I.
Kronenberg Hartmann, Guilherme, orient. II. Título.

PAULO ITABAIANA OLIVEIRA LOUREIRO

**CUMPRIMENTO DE SENTENÇA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA
QUE DECLARE O DIREITO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: UM OLHAR SOB O
PRISMA DO DIREITO PROCESSUAL CONTEMPORÂNEO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professor Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

RESUMO

O presente trabalho apresenta a questão do cumprimento de sentença do indébito tributário declarado no mandado de segurança nos próprios autos, com expedição de precatório ou requisitório de pequeno valor para tanto. O tema possui relevância para o direito processual uma vez que, atualmente, o contribuinte precisa valer-se da compensação, se houver lei que a autorize, ou propor nova ação para obter uma sentença condenatória e, assim, executar o julgado, ante as vedações contidas nas Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal. Considerando a evolução legislativa da lei do mandado de segurança e do código de processo civil, passando-se a admitir, respectivamente, a atribuição de efeitos patrimoniais ao mandado de segurança e eficácia executiva às sentenças declaratórias, bem como o respeito aos princípios da coisa julgada, da economia processual e da duração razoável do processo, demonstrar-se-á que, à luz do ordenamento jurídico atual, é possível realizar a liquidação e cumprimento de sentença nos autos do mandado de segurança em matéria tributária que possibilita ao contribuinte reaver os valores indevidamente pagos, respeitado o prazo prescricional.

Palavras-chave: Mandado de Segurança. Indébito Tributário. Súmulas 269 e 271 do STF. Efeitos Patrimoniais. Sentenças Declaratórias. Exequibilidade. Coisa Julgada. Economia Processual. Duração Razoável do Processo.

ABSTRACT

The present work presents the question of compliance with the sentence of the undue tax declared in the writ of mandamus in the records themselves, with the issuance of a precatory or a request for a small amount for that purpose. The topic is relevant to procedural law since, currently, the taxpayer needs to make use of the compensation, if there is a law that authorizes it, or propose a new action to obtain a conviction and, thus, execute the judgment, in view of the prohibitions contained in Precedents 269 and 271 of the Federal Supreme Court. Considering the legislative evolution of the writ of mandamus law and the code of civil procedure, starting to admit, respectively, the attribution of patrimonial effects to the writ of mandamus and executive effectiveness to declaratory judgments, as well as the respect of the principles of res judicata, the procedural economy and the reasonable duration of the process, it will be demonstrated that, in the light of the current legal system, it is possible to carry out the settlement and compliance with the sentence in the records of the writ of mandamus in tax matters that allows the taxpayer to recover the amounts unduly paid, respecting the statute of limitations.

Keywords: Writ of Mandamus. Indebted Tax. Precedents 269 and 271 of the Federal Supreme Court. Equity Effects. Declaratory Judgments. Feasibility. Res judicata. Procedural Economy. Reasonable Duration of the Process.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 - ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO MANDADO DE SEGURANÇA E SUA APLICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	11
1.1 Mandado de Segurança: evolução histórica, conceito e natureza jurídica..	11
1.2 O mandado de segurança no direito tributário.....	14
1.3 O mandado de segurança repressivo e preventivo	17
1.4 O indébito tributário reconhecido no mandado de segurança	20
CAPÍTULO 2 - PANORAMA ACERCA DO NASCIMENTO E DESENVOLVIMENTO DA CORRENTE DEFENSORA DA IMPOSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO NO BOJO DO MANDADO DE SEGURANÇA NOS PRÓPRIOS AUTOS	24
2.1 Contextualização acerca das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal	24
2.2 A aplicabilidade das Súmulas 269 e 271 do STF em matéria tributária e a jurisprudência atual	26
CAPÍTULO 3 - A POSSIBILIDADE DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO NO MANDADO DE SEGURANÇA NOS PRÓPRIOS AUTOS: UM OLHAR NECESSÁRIO E CONTEMPORÂNEO SOBRE O DIREITO PROCESSUAL	37
3.1 A evolução legislativa desde a edição das Súmulas 269 e 271 do STF e a mudança substancial no reconhecimento de efeitos patrimoniais no mandado de segurança e na exequibilidade das sentenças declaratórias	37
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional, compreendido como o emaranhado de legislações que, à luz da Constituição Federal de 1988 (“CRFB/88”), orientam a cobrança de tributos no Brasil, conta com milhares de normas, editadas pelas mais diversas esferas institucionais existentes no país, o que lhe torna extremamente complexo e disperso.

Dessa maneira, leis, decretos, portarias e demais normatizações das exações submetem-se frequentemente à controle do Poder Judiciário no que tange a sua constitucionalidade ou legalidade, de modo que, por vezes, é reconhecida a inconstitucionalidade ou ilegalidade da cobrança ou da forma que essa vem sendo realizada, fazendo com que o contribuinte tenha suportado carga tributária a maior do que deveria.

Nesse contexto, uma das ferramentas processuais utilizadas pelos contribuintes para impedir o fisco, esse enquanto órgãos públicos responsáveis pela determinação e arrecadação dos tributos, ao prosseguimento de exações irregulares é o mandado de segurança, remédio constitucional previsto no art. 5º, LXIX, da CRFB/88, cujo escopo é

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 Público¹.

No âmbito tributário, o cabimento do mandado de segurança se dá para atacar ato comissivo ou omissivo de autoridade fiscal, praticados no procedimento administrativo fiscal ou fora dele, conforme lição de Marco Antônio Rodrigues².

Em paralelo à eficácia mandamental da ordem concedida no mandado de segurança que declara a ilegalidade de determinada exação, seja essa por completo ou parte de sua forma, é comum que o comando do juízo também declare o direito do

¹ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

² RODRIGUES, Marco Antonio. **Curso de processo administrativo e judicial tributário**. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 275.

contribuinte de reaver, respeitado o prazo prescricional, os valores indevidamente pagos à fazenda pública, daí nascendo o indébito tributário. Assim, a sentença proferida possui natureza mandamental, ao cessar a cobrança indevida, e declaratória, ao determinar a devolução do tributo pago a maior.

Com isso, e agora adentrando ao objeto do presente estudo, surge o momento no qual o contribuinte possui o direito ao indébito tributário e precisa instrumentalizá-lo, torná-lo capaz de produzir efeitos no mundo real, a fim de que a sentença não seja somente uma ordem inexecutável. A partir disso, o detentário do crédito contra a fazenda pública poderá compensar os valores com tributos que venham a ser devidos, desde que haja previsão legal para tanto, como na esfera federal, ou optar pela restituição, em pecúnia, do valor que lhe cabe.

Esta é a inteligência das Súmulas 213 e 461 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

Súmula 213 do STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.³

Súmula 461 do 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

Extraindo-se o conteúdo dos comandos acima mencionados, é caminho natural adotar o raciocínio de que o contribuinte, quando tiver declarado o direito à compensação no bojo do mandado de segurança, irá optar entre a compensação ou a restituição, sendo que, caso opte pela segunda possibilidade, iniciará liquidação, caso haja necessidade, e cumprimento de sentença para quantificar e precatorizar o valor a receber, entrando na ordem cronológica do ente público, na forma do art. 100 da CRFB/88, que assim dispõe:

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 213**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 12 out. 2022.

⁴ Id. **Súmula 461**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5191/5316>. Acesso em: 12 out. 2022

pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide Emenda Constitucional nº 62, de 2009) (Vide ADI 4425).⁵

Todavia, a posição majoritária da jurisprudência pátria entende de forma diversa, sob a ótica das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal⁶, ambas editadas na década de 1960, as quais, em tese, impedem que do mandado de segurança goze de efeitos patrimoniais, ante a impossibilidade de atribuir-lhe natureza jurídica de ação de cobrança. Por isso, não seria crível que o cumprimento de sentença do indébito tributário ocorresse nos autos do mandado de segurança, devendo o contribuinte buscar administrativamente ou pela via própria a efetividade do julgado. Veja-se, pois, exemplo de decisão em que tal entendimento prevalece:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. COFINS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 3% PARA 4%. EMPRESAS CORRETORAS DE SEGURO. ROL DO ART. 22, § 1º, DA LEI 8.212 /91 . INAPLICABILIDADE. STJ . RECURSO REPETITIVO. OMISSÃO. RECONHECIMENTO. SENTENÇA CITRA PETITA. VÍCIO. ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DO § 3º, III, DO ART. 1.013 DO CPC/15. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. VIA ADEQUADA.

1. O juízo a quo concedeu a segurança para que a impetrante não se submeta ao recolhimento da COFINS, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.684/03, no que se refere ao aumento da alíquota de 3% (três por cento) para 4% (quatro por cento), deixando, contudo, de apreciar o pedido de recuperação dos valores indevidamente recolhidos, tratando-se de sentença citra petita.

2. A matéria referente ao vício é de ordem pública, inserida na profundidade do efeito devolutivo da apelação, passível de ser reconhecida de ofício, impondo-se a aplicação analógica do § 3º, III, do art. 1.013 do CPC/15 à hipótese.

3. Reconhecida a existência do indébito tributário, impõe-se, por consequência, o acolhimento do pedido para que seja assegurado o direito à recuperação dos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores à impetração do mandamus, atualizados pela SELIC.

4. Quanto ao meio de devolução do indébito, embora o Superior Tribunal de Justiça entenda que o contribuinte tem a faculdade de optar pelo recebimento do crédito através de restituição, por via do precatório, ou compensação (Súmula 461 do STJ), o mandado de segurança é via inadequada para pleitear a restituição através do regime do precatório, eis que não constitui substitutivo de ação de cobrança, consoante a Súmula nº 269 do STF.

5. Por outro lado, é possível formular pedido de declaração do direito à compensação de créditos tributários em sede de mandado de segurança, a teor do enunciado da Súmula nº 213 do STJ, segundo a qual "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária", não se referindo o pedido a efeitos patrimoniais pretéritos, sendo inaplicáveis, neste particular, os enunciados das Súmulas 269 e 271 do STF.

⁵ BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

⁶ Súmula 269 do STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
Súmula 271 do 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.

6. Como decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 1122126, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, "a declaração eventualmente obtida no provimento mandamental possibilita, também, o aproveitamento de créditos anteriores ao ajuizamento da impetração, desde que não atingidos pela prescrição".

7. Embargos de declaração conhecidos e parcialmente providos.⁷

Contudo, às *vênias* da corrente vergastada no acórdão exposto, há de ser revisto o entendimento desta parte doutrinária/jurisprudencial. Isto porque um simples olhar sobre a evolução legislativa do direito processual civil e da lei do mandado de segurança, a qual se deu em momento posterior à edição das mencionadas Súmulas do STF, denotam a possibilidade de reclamar efeitos patrimoniais no bojo deste remédio constitucional.

Além disso, o estudo da natureza da sentença proferida – mandamental e declaratória – leva à inevitável conclusão de que a não possibilidade de executar o indébito tributário nos autos do mandado de segurança está em claro confronto com a Súmula 461 do STJ e com o art. 100 da CRFB/88. Sem prejuízo, fere os princípios da coisa julgada, da duração razoável do processo, da economia processual e da razoabilidade, uma vez que submeter o contribuinte à árdua via da ação própria configura a necessidade da propositura de duas demandas para o mesmo direito.

Nesta toada, já existem posicionamentos de tribunais, provocados pela atuação ferrenha e disposta da advocacia, no sentido de reconhecer a possibilidade de precatorização do mandado de segurança que reconhece o direito ao indébito tributário, entendimento esse que merece prevalecer, conforme restará demonstrado neste trabalho.

⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **APELREEX: 01282721820154025101 RJ 0128272-18.2015.4.02.5101**. Rel: Min. Guilherme Bollorini Pereira. 3ª Turma Especializada. Julgamento em: 23 fev. 2018, grifei.

CAPÍTULO 1 - ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO MANDADO DE SEGURANÇA E SUA APLICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Mandado de Segurança: evolução histórica, conceito e natureza jurídica

O mandado de segurança, como brevemente adiantado no introito, encontra-se, atualmente, previsto no 5º, LXIX, da CRFB/88, sendo utilizado 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*”.

Ou seja, nas hipóteses em que não se estiver diante de violação ilícita ao direito de locomoção ou em busca de informações pessoais em posse do poder público, a violação à direito líquido e certo que tenha como propulsor uma autoridade pública deve ser reclamada judicialmente pela via do mandado de segurança – sem prejuízo da ação ordinária, é claro, mas que é instrumento mais custoso e menos célere.

Contudo, não foi na CRFB/88 que nasceu esta modalidade de remédio constitucional. O mandado de segurança aparece pela primeira vez no ordenamento jurídico pátrio na Constituição de 1934, na forma do art. 133, nº 33, regulamentado pela Lei nº 191/36. Veja-se a redação da antiga Carta Magna:

33) Dar-se-á mandado de segurança para 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 sempre ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudica as ações petórias competentes.

É válido destacar que, logo após a inclusão do mandado de segurança na Constituição brasileira, entrou em vigor o Estado Novo, reconhecidamente autoritário, que extirpou do bojo da legislação esta forma de questionar atos do poder público. Afinal, se o referido remédio constitucional surge exatamente para evitar excessos e ilegalidades das autoridades públicas que acarretem em violação a direitos individuais, não existe sentido que um Estado pautado no autoritarismo dê à população formas de pôr em cheque seus atos, ainda que destoados de qualquer legalidade.

Neste cenário, apenas com a Constituição de 1946 o mandado de segurança retorna ao cenário brasileiro, em que houve alteração do texto para substituir a expressão “direito certo e incontestável” por “direito líquido e certo”, como prevalece até os dias atuais. Ainda, foi na vigência da Carta Maior atrás mencionada que se editou a Lei nº 1.533/51, a qual foi, por quase seis décadas, responsável por reger o mandado de segurança. Sobre o tema, precioso mencionar os ensinamentos do Prof. Dr. Mauro Luís Rocha Lopes⁸, juiz federal na Justiça Federal do Rio de Janeiro:

Fruto do autoritarismo do Estado Novo, a Constituição de 1937 extinguiu a figura do mandado de segurança que, com a promulgação da Constituição de 1946, voltou a figurar como garantia constitucional, tendo havido a substituição do termo direito certo e incontestável por direito líquido e certo. Na vigência da aludida Carta Constitucional, editou-se a Lei nº 1533/51, que até hoje rege o procedimento do mandado de segurança, ainda que com alterações decorrentes de leis supervenientes.

Merece especial atenção o fato de que a mudança nos termos da legislação teve sumária importância histórica no que tange à utilização do mandado de segurança, porquanto ampliou o campo de abrangência do *writ*, anteriormente muito limitado à natureza da discussão. Neste sentido, narra o prof. Dr. Eduardo Arruda de Alvim⁹:

[...] Conquanto o Ministro Costa Manso, em voto proferido em 1936, já desvinculasse o conceito de direito líquido e certo da dificuldade da matéria ventilada no mandado de segurança, com toda certeza a expressão “líquido e certo” introduzida na CF/46 em substituição à locução “direito certo e incontestável” da CF/34 contribuiu para que esse entendimento restasse cristalizado, ampliando consideravelmente o espectro de utilização do mandado de segurança.

Com efeito, de lá pra cá, o posicionamento preponderante, seja na doutrina, seja nos tribunais, é o de que a dificuldade da matéria em discussão no mandado de segurança (ou, por outras palavras, sua “contestabilidade”) não constitui óbice ao reconhecimento do direito líquido e certo. Para que o direito seja tido por líquido e certo, preciso é, apenas, que estejam provados documentalmente, de plano, com os documentos acostados à inicial, os fatos em questão.

Eliminou-se, outrossim, com o texto constitucional de 1946, a exigência de que se tratasse de inconstitucionalidade ou ilegalidade “manifesta”, constante do texto da Constituição de 1934. Essa supressão também foi definitiva para que se sedimentasse o entendimento – acima mencionado – de que o reconhecimento do direito líquido e certo não encontra empecilho na natureza da matéria posta em discussão no mandado de segurança, instrumento que é perfeitamente utilizável, desde que haja prova documental exauriente, com a inicial, dos fatos alegados”

⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Mandado de Segurança**: doutrina, jurisprudência e legislação. Niterói: Impetus, 2007, p. 2.

⁹ ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de Segurança: de acordo com a lei federal nº 12.016, de 07/08/2009**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 35.

Não se está a dizer, todavia, que o mandado de segurança é via hábil para discutir qualquer questão, tal como fosse uma porta ordinária de entrada ao Poder Judiciário. Pelo contrário, a doutrina e a nova letra do texto legal deixam claro que, para procedência do *mandamus*, é necessária a demonstração documental, junto à exordial, do direito líquido e certo, trazendo apenas uma ampliação do escopo de utilização do mandado de segurança, a fim de travar alegações genéricas de não cabimento para determinado caso concreto.

As Constituições posteriores a 1946 mantiveram a figura do mandado de segurança, tendo a constituição de 1988 ampliado apenas o direito que, antes somente poderia ser reclamado de forma individual, para utilização coletiva do remédio constitucional, embora com procedimento idêntico para regência do *writ*. Importa destacar, ainda, que a mencionada Lei nº 1.533/51, regente do mandado de segurança por quase seis décadas, foi revogada pela Lei nº 12.016/2009, a qual atualmente é responsável por dar norte ao procedimento.

Feito este breve passeio pela evolução histórico-constitucional do mandado de segurança, passe-se, pois, à análise de seu conceito e natureza jurídica. Com efeito, aludido procedimento se trata de ação civil, cujo rito é sumário especial – noutras palavras, não segue a lógica ordinária do processo civil – e somente pode ser proposta na evidência de violação à direito pessoal comprovável por simples documentação.

Para se conceituar mandado de segurança, é normal atrelar-se à própria letra da Carta Magna vigente, pois essa é realmente quem dá a diretriz de sua utilização. A definição doutrinária que muito bem reporta esse instituto jurídico é a seguinte¹⁰:

[...] Instituto processual de raiz constitucional em norma de eficácia absoluta plena, com natureza jurídica de garantia individual, destinado à proteção das prerrogativas do indivíduo ou de coletividade em face do Estado, de atuação necessariamente célere e eficaz, que colima a correção jurídica de abusos do Poder Público iminentes (função preventiva) ou já perpetrados (função repressiva), por agente coator ou autoridade coatora, cometidos diretamente ou por interposta pessoa física ou jurídica, não estancáveis por habeas corpus ou habeas data, ilimitável e incondicionado a qualquer espécie de contracautela, senão pelos seus pressupostos constitucionais específicos.

¹⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 544.

Portanto, viu-se que o mandado de segurança é ação constitucional, com finalidade de proteger direito líquido e certo não amparado por nenhum outro remédio constitucional, cabível para casos em que o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder seja autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Além disto, possui natureza jurídica de ação constitucional civil, dotada de procedimento especial e caráter residual, pautado pela celeridade na tramitação.

Diante disso, e para se começar a melhor delimitar o objeto de estudo do presente trabalho, é necessário que se faça a coligação, de forma clara, sobre como a utilização do mandado de segurança, bem definido acima, ocorre no âmbito da matéria tributária, para, então, chegar-se ao reconhecimento do indébito tributário e sua (in)execução.

1.2 O mandado de segurança no direito tributário

Como visto no tópico anterior, o mandado de segurança constitui-se como meio de controle da atividade administrativa. É a “arma legal” do povo contra arbitrariedades do poder público, sejam esses discricionários ou vinculados, que não comportem *habeas data* e *habeas corpus*.

Desse modo, considerando que a atividade de lançamento do crédito tributário é vinculada à administração pública, implicando, inclusive, em responsabilidade funcional, a objeção à caracterização de tal ato é crível de contestação por meio de mandado de segurança. A própria redação do art. 142 do Código Tributário Nacional (“CTN” ou “Lei nº 5.172/66”) é cristalina ao afirmar a competência do poder público para realização da constituição do crédito tributário, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sobre o tema, preciosas as lições do renomado professor Dr. Hugo de Brito Machado¹¹:

Atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Isto significa dizer que, tendo conhecimento da ocorrência de fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editada uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo a autoridade está obrigada a exigir o tributo, e a impor penalidades aos inadimplentes.

Não por outra razão, quando se está diante de um lançamento incorreto, seja pela forma ou pela incongruência da exação com os ditames legais regentes da matéria tributária no país, ou na hipótese de estar a autoridade administrativa na iminência de realizar dada cobrança que o contribuinte entende por inidônea, é cabível a contestação judicial do ato por meio do mandado de segurança.

A possibilidade de utilização do *writ* em matéria tributária é muito bem aceita pela doutrina, que, além disso, reforça as vantagens de se optar pela via mandamental sobre a via ordinária, tais como o deferimento da liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN¹²), a celeridade de tramitação deste procedimento especial e a ausência de condenação em honorários de sucumbência (Súmulas 512 e 105 do STF e STJ, respectivamente¹³), o que torna os riscos menos onerosos.

Veja-se o que o professor Alvim¹⁴ leciona ao tratar da utilização do mandado de segurança na seara tributária:

O mandado de segurança, sem embargo, assume especial importância dentro da área tributária, importância essa que justifica perfeitamente, em nosso sentir, o tema deste trabalho: Mandado de segurança em matéria tributária. Uma das principais causas dessa especial relevância do mandado de segurança em matéria tributária reside no fato da liminar em mandado de segurança ser causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 15, IV).

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Salvador: Juspodvium, 2022, p. 271.

¹² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

¹³ Súmula 512 do STF: Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.

Súmula 105 do STJ: Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

¹⁴ ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. Imprensa: São Paulo, 1998, p. 21.

Importa mencionar que os entes públicos, por muitas vezes, buscaram travar as discussões tributárias postas em mandado de segurança, sob o fundamento de não cabimento. Todavia, acertadamente, a jurisprudência não acolheu esta tese, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.PRELIMINAR REJEITADA. IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. DEMISSÃO SEM JUSTA. VERBAS DE NATUREZA SALARIAL E INDENIZATÓRIA. CF, ART. 153 CTN, ART. 43,INCS.I E II.

1. O mandado de segurança é cabível em matéria tributária, sem qualquer restrição, desde que presentes seus pressupostos constitucionais.Sempre que presente ato de autoridade quer por ação ou omissão, atual ou potencialmente, mas sempre de forma concreta, possa ameaçar ou violar direito líquido e certo do contribuinte, estará aberta a possibilidade para que se socorra do Poder Judiciário através do Writ (art. 5º, XXXV e LXIX).

2. O pagamento de verbas rescisórias, em qualquer contexto que seja (rescisão ordinária de contrato de trabalho, ou adesão ao plano de demissão voluntária ou de aposentadoria incentivada), não acarreta a incidência de imposto de renda, se configurada a sua natureza jurídica de indenização.

3. Não caracteriza hipótese de incidência do Imposto de Renda a verba paga a título de férias indenizadas proporcionais, respectivo terço constitucional e aviso prévio indenizado.

4. Por constituir-se em renda ou provento de qualquer natureza, a exação em foco incide sobre as verbas denominadas 13º salário e Abono Lei 8.212/91.

5. Preliminar rejeitada. Apelações e remessa oficial parcialmente providas.

6. Incabíveis os honorários advocatícios a teor das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ.¹⁵

O professor Dr. Hugo de Brito Machado¹⁶ acompanha o mesmo entendimento:

Em síntese, o mandado de segurança é um excelente instrumento que nossa ordem jurídica coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação. Não apenas para o controle da legalidade e da constitucionalidade da exigência do tributo, mas também do lançamento tributário em todas as suas fases e ainda de todo e qualquer ato praticado por autoridade da Administração Tributária. Desde que o direito a ser defendido seja líquido e certo, é cabível o mandado de segurança contra ato desprovido de validade jurídica, praticado por qualquer autoridade da Administração Tributária, de qualquer dos níveis governamentais.

Destarte, é inconteste que o contribuinte pode optar pela utilização do mandado de segurança ao ingressar no Poder Judiciário para questionar atos lesivos, comprováveis de plano, que versem sobre matéria tributária, em virtude de ser a administração pública, no sentido amplo, a responsável por legislar, fiscalizar e cobrar, mediante atividade vinculada, os tributos das pessoas físicas e jurídicas.

¹⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **AMS 22499 SP 2006.61.00.022499-9**. Rel.: Des. Roberto Haddad. 4ª Turma. Julgamento em: 19 jun. 2008, grifei.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2009, p. 13/14.

1.3 O mandado de segurança repressivo e preventivo

O mandado de segurança pode funcionar de forma repressiva ou preventiva, sendo essa a qual se está na iminência de ter um direito líquido e certo violado e o objetivo é impedir a concretização do ato coator e aquela na qual o direito já fora violado e se busca a declaração de nulidade/anulação do ato cometido.

No tocante ao *writ* repressivo, esse ocorre, na esfera tributária, via de regra, quando já existe a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, e o contribuinte enseja questionar a cobrança. Ou seja, não há justo receio de que o ato coator venha a ser praticado, uma vez que já houve a exação entendida como incorreta, tendo o contribuinte a incumbência de se optar pela via mandamental, comprovar documentalmente a ilegalidade do lançamento.

Nas palavras do professor Cassone¹⁷, o mandado de segurança repressivo ocorre quando “antes que o contribuinte afores a ação, é surpreendido (dever inafastável da fiscalização) com o lançamento tributário (notificação ou auto de infração)”.

A consequência lógica do provimento jurisdicional que acolha a pretensão do contribuinte que repressivamente busca o Poder Judiciário por meio do mandado de segurança com vistas a discutir determinado crédito tributário é a anulação desse, ficando o impetrante desonerado de cumprir com aquela obrigação de pagar o tributo ou seus desenrolares legais (multas, juros etc.). Assim, não se vê a atribuição de um efeito patrimonial consubstanciado no indébito tributário, apenas uma ordem judicial que garante ao contribuinte o “livramento” da cobrança irregular.

Há anos, a jurisprudência, quando questionada sobre a adequação da via eleita para anulação do crédito tributário, posicionou-se de forma a tratar como viável o mandado de segurança para tal fim, desde que a matéria tratada seja exclusivamente de direito:

¹⁷ CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2017, p. 311.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ADEQUAÇÃO DA VIA. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 2.471/88 AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM CURSO. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. SÚMULA 182 DO TFR.

I- É PLENAMENTE CABÍVEL MANDADO DE SEGURANÇA PARA ANULAR AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO A MATÉRIA DISCUTIDA CINGE-SE A QUESTÃO APENAS DE DIREITO.

II- O CANCELAMENTO DE DÉBITOS PARA COM A FAZENDA NACIONAL RELATIVAMENTE À COBRANÇA DE DIFERENÇA DE IMPOSTO DE RENDA ARBITRADO COM BASE EM EXTRATOS OU DEPÓSITOS BANCÁRIOS, PREVISTOS NO ART. 9º, VII, DO DECRETO-LEI Nº 2.471/88 TAMBÉM ATINGE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM CURSO. III- ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA, CONFORME SÚMULA 182 DO EXTINTO TFR.¹⁸

Já no que tange ao mandado de segurança preventivo, sua impetração é fruto da existência de justo receio de um ato coator – um lançamento, por exemplo – ainda não concretizado, mas que, legalmente, pode ser realizado a qualquer momento.

Para melhor elucidar a questão, reportemo-nos à chamada “tese do século” no direito tributário, consistente na discussão da necessidade ou não de inclusão dos valores de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Milhares de contribuintes lançaram mão do mandado de segurança para defender a ilegalidade da continuidade da cobrança nestes moldes, o que foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 574.706/PR.

Neste cenário, o que se percebe é uma cobrança que vem sendo realizada de determinada maneira e, a partir disto, o contribuinte impetra o *writ* para evitar a continuidade daquele ato, ante a flagrante ilegalidade da exação, em que pese tenha pago as competências anteriores. É o questionamento da obrigação tributária em si.

Sobre a impetração preventiva, leciona Alvim¹⁹:

Já em matéria tributária, se entende que, se consumada a situação de fato sobre a qual deve incidir a lei questionada, justifica-se a impetração preventiva. Com efeito, a administração deve proceder ao lançamento, que é ato administrativo vinculado, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN), de tal modo que, configurada a situação de fato, apta a desencadear os efeitos previstos na lei posta em discussão, é mais do que evidente o cabimento do mandado de segurança preventivo.

¹⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **AMS 54533 SP 92.03.054533-6**. Rel.: Des. Baptista Pereira. 3ª Turma. Julgamento em: 06 out. 1999, grifei.

¹⁹ ALVIM, Eduardo Arruda. Op. cit., 1998, p. 140.

Outrossim, os ensinamentos de Tavares²⁰ possuem expressiva importância ao tratar do tema:

Resumidamente: o mandado de segurança preventivo encontra guarida no fato de que nenhuma pessoa (física ou jurídica) pode se ver escravizada à hipótese de incidência tributária, sujeitando-se passiva e inelutavelmente ao pagamento de uma exação instituída e/ou majorada ao arrepio da Sistema Tributário Nacional.

Não obstante, os entes públicos, após superada a controvérsia judicial acerca da possibilidade de utilização do mandado de segurança em matéria tributária, iniciaram movimento para impedir a impetração do mandado de segurança preventivo que vise questionar a legalidade de determinada obrigação tributária, porquanto estar-se-ia diante de discussão de “lei em tese”.

No entanto, a remansosa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça foi categórica ao afirmar que, ante o justo receio de que a autoridade fiscal proceda ao cumprimento da lei e exija cobrança manifestamente incorreta, não se trata de discussão de lei em tese, *in verbis*:

PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. DIFERENÇA COM IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. PRESUNÇÃO DE QUE O AGENTE ARRECADADOR EXIGIRÁ A NOVA REGÊNCIA LEGAL DE TRIBUTO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. **Com o advento de nova legislação alterando os critérios para a cobrança do tributo, é de se presumir que, em vista da estrita legalidade tributária, a autoridade fiscal cumprirá a lei. Com lastro nesse fato, é inegável o cabimento do mandado de segurança preventivo para obstar ação concreta do agente arrecadador, afastada, por conseguinte, a alegada impetração contra lei em tese.** Precedentes: REsp 489.104/SP, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ 4/8/2003; REsp 185.374/PE, Relator o subscritor deste, DJ 11/12/2000; REsp 80.424-SP, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ 3/6/96; REsp 1.482/RJ, Relator Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, DJ 18/12/89, entre outros. Recurso especial provido.²¹

Até hoje é possível vislumbrar alguns casos em que a Fazenda Pública emprega esforços para inviabilizar a discussão preventiva de matéria tributária no mandado de segurança, o que é recorrentemente rechaçado pelo Poder Judiciário:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. DECRETO ESTADUAL Nº 54.308/2018. **É adequada a via mandamental para salvaguardar direito líquido e certo**

²⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 126.

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 207270 MG 1999/0021277-0**. Rel.: Min. Franciulli Netto. Segunda Turma. Julgamento em: 08 jun. 2004. Publicação em: 20 set. 2004, grifei.

de atual ou iminente violação. Na hipótesedos autos, exsurge que o pedido é contra a iminência da ocorrência de fato concreto, qual seja, a exigência, pelo Fisco Estadual, de apuração e recolhimento de ICMS complementar nas hipóteses em que a operação de venda ocorra em valor maior que a presumida no regime de substituição tributária, conforme previsto no Decreto Estadual nº 54.038/2018. Inaplicabilidade da Súmula nº 266 do Supremo Tribunal Federal, considerando não se tratar de discussão de lei em tese. APELAÇÃO PROVIDA. UNÂNIME.²²

Sendo assim, é notório que o mandado de segurança preventivo é via apta para o contribuinte evitar a realização de determinada cobrança, integralmente ou pela forma até então realizada, desde que a hipótese de incidência seja percebida no ordenamento jurídico, caracterizando, portanto, o justo receito do ato coator.

1.4 O indébito tributário reconhecido no mandado de segurança

O Capítulo IV, Seção III, do Código Tributário Nacional é responsável por tratar das hipóteses em que o contribuinte realiza o pagamento do tributo de forma indevida. Estreando os comandos legais da mencionada capitulação, que se alonga até o art. 169, tem-se o art. 165, o qual assim dispõe:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A repetição de indébito tributário abarca a totalidade dos pagamentos realizados em confronto com a norma tributária, seja por erro de direito ou erro de fato, tendo como fundamento, nas palavras do saudoso professor Ricardo Lobo Torres, “a ideia de justiça e equidade, pois a ação visa precipuamente a restituir o

²² TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **AC 70081743221 RS**. Rel: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. 22ª Câmara Cível. Julgamento em: 25 jun. 2019. Publicação em: 02 jul. 2019, grifei.

contribuinte à sua anterior capacidade contributiva, e não ao mero controle da legalidade formal dos atos da administração”²³.

Sobre o tema, ainda, ensina o citado doutrinador²⁴:

A restituição abrange todo e qualquer pagamento em desconformidade com a lei. A obrigação de pagar tributo nasce quando ocorre na vida real um fato que se pode subsumir na hipótese genérica prevista na norma jurídica; quando, por qualquer circunstância, temporal ou quantitativa, o imposto pago não corresponde à descrição constante na lei, diz-se que há indébito a repetir. Recorde-se que o conceito de fato gerador é complexo, pois contém, em torno do núcleo representado pela definição da situação ou ato jurídico que justifica a incidência do tributo, os outros elementos relativos à identificação do contribuindo, à base de cálculo e à alíquota. As hipóteses de restituição previstas no art. 165 se referem a todos os elementos do fato gerador. Tanto será devolvido o imposto pago em desacordo com as circunstâncias materiais do fato gerador, como será restituído aquele em que houve erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável ou no cálculo do montante do débito.

Diante disto, notório que o tributo declarado ilegalmente pago pela via judicial, em virtude do reconhecimento de vícios de qualquer natureza, enseja o reconhecimento do direito ao indébito do valor total ou recolhido a maior, de forma simples, ao contrário da legislação civil, e observado o prazo prescricional de cinco anos (art. 168 do CTN).

Nesse cenário, é extremamente comum que os tribunais pátrios, após ocorrida a hipótese de incidência e o pagamento do tributo, venha declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade, no todo ou em parte, da norma jurídica que norteia a cobrança, gerando ao contribuinte o direito subjetivo de reaver os valores indevidamente transferidos à posse do ente público tributante. Nas brilhantes lições do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁵:

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

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 285.

²⁴ Ibid., p. 284.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Gen, 2019, p. 912.

Assim, considerando que, como explicitado no capítulo anterior, o mandado de segurança é via adequada para reconhecimento judicial da ilegalidade ou inconstitucionalidade de exações tributárias, cabe indagar se, no bojo do próprio *writ*, pode-se compelir à autoridade coatora ao reconhecimento do direito do contribuinte a reaver os valores indevidamente pagos a título do tributo manifestamente cobrado de forma incorreta.

Com efeito, considerando a interpretação tradicional de que o mandado de segurança possui provimento jurisdicional de natureza estritamente constitutiva, não parece que declarar o direito ao indébito tributário seja ato jurídico confrontante com a norma legal que rege este rito especial. Ora, o que se pretende, ao menos num primeiro momento, é tão somente uma ordem judicial afirmando que o contribuinte possui o direito ao indébito.

E a jurisprudência, por sua vez, não se insurge contra a declaração, na sentença mandamental – que passa a ter, também, cunho declaratório – da certificação do direito creditório do contribuinte que pagou a maior. Veja-se, pois, julgado que reconhece expressamente a possibilidade de o contribuinte ter declarado o direito de pleitear, no mandado de segurança, os valores indevidamente pagos ao ente público:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS POR TIPO E FAIXAS DE CONSUMO. RECURSO DE APELAÇÃO JULGADO. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RETORNO DOS AUTOS PARA NOVO JULGAMENTO. TEMA 745/STF. REPERCUSSÃO GERAL. DECLARAÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO PELA VIA DO MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. OMISSÃO QUANTO A INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 166 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

1. Os Embargos de Declaração, na forma prevista no artigo 1.022 do Código de Processo Civil, têm por finalidade integrar ou aclarar pronunciamento judicial de cunho decisório, sanando obscuridade, contradição ou omissão que eventualmente esteja caracterizada no decisum impugnado.

2. De acordo com as Súmulas 269 e 271 do STF, o mandado de segurança não pode ser utilizado para cobrança de valores, assim como não pode produzir efeitos patrimoniais pretéritos. 2.1 Não é possível determinar, pela via estreita do mandado de segurança, a restituição de valores recolhidos indevidamente pelo contribuinte anteriormente à impetração do mandado de segurança, o que, todavia, não se confunde com a declaração do direito de o contribuinte reaver o que fora pago a maior. 2.2. No caso de ausência de restituição, pela via administrativa, dos valores pagos a maior, cujo direito fora reconhecido no v. acórdão, poderá o contribuinte promover ação de

conhecimento própria para cobrar tais valores.

3. É cabível o reconhecimento do direito de o contribuinte abater, de seus futuros débitos tributários, o montante anteriormente pago de forma indevida, compensando os valores, tal como elucidado pela Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça.

4. Apesar de a regra geral prevista no artigo 166 do CTN indicar a legitimidade do contribuinte de direito para pleitear a restituição de tributo indireto, se não tiver repassado o ônus ao contribuinte indireto, o consumidor de energia elétrica tem legitimidade para pleitear valores indevidamente recolhidos referentes ao ICMS, conforme exceção prevista na Súmula 546 do STF, uma vez que suportou o ônus.

5. Embargos de Declaração conhecidos e não providos.²⁶

Destarte, não restam dúvidas quanto à possibilidade de reconhecimento do direito do contribuinte a reaver o indébito tributário em sede de mandado de segurança. Ocorre, todavia, que, uma vez declarado tal direito, o caminho para que se possa efetivá-lo perpassa por três polêmicas discussões: compensação, restituição administrativa e execução do julgado no bojo do próprio *writ*, esse último recente e de resistência jurisprudencial, notadamente por conta de existir um extremo obsolescência na observância estrita das Súmulas 269 e 271 do e. STF.

Para tanto, defende a maior parte dos operadores do direito que, à luz do entendimento do STF e da legislação de regência do mandado de segurança, o contribuinte deveria, após concessão da ordem para cessação do pagamento indevido, buscar na via própria, ou seja, por meio de outra ação judicial, o efeito patrimonial do *decisium* já consolidado no bojo da referida ação constitucional ou compensá-lo, se houver previsão legal para tanto.

²⁶ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. **Processo n. 00297621620158070018 1610012**. Rel.: Des. Carmen Bittencourt. 1ª Turma Cível. Julgamento em: 24 ago. 2022. Publicação em: 06 set. 2022.

CAPÍTULO 2 - PANORAMA ACERCA DO NASCIMENTO E DESENVOLVIMENTO DA CORRENTE DEFENSORA DA IMPOSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO NO BOJO DO MANDADO DE SEGURANÇA NOS PRÓPRIOS AUTOS

2.1 Contextualização acerca das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal

As Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal são, inquestionavelmente, a base argumentativa da corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta pela impossibilidade da realização do cumprimento de sentença do indébito tributário reconhecido no mandado de segurança nos próprios autos. A redação das Súmulas é a seguinte:

Súmula 269 do STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.²⁷

Súmula 271 do 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.²⁸

O entendimento firmado nas Súmulas acima transcritas foi consolidado na Sessão Plenária do dia 13/12/1963, há quase sessenta anos atrás. Merece destaque, ainda, o fato de que o contexto fático que levou à conclusão exarada pelos ministros da Corte Suprema não se confunde com matéria tributária.

Com efeito, tais discussões envolviam, em regra, “pleitos de servidores públicos relacionados à incorporação de determinados direitos (vantagens), cumulativamente com o recebimento de atrasados, que seriam decorrência do reconhecimento do direito pleiteado”²⁹.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 269**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula269/false>. Acesso em: 12 set. 2022.

²⁸ Id. **Súmula 271**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula271/false>. Acesso em: 12 set. 2022.

²⁹ PIRES, Luís Henrique da Costa. **Mandado de segurança, restituição e as Súmulas 269/271 do STF**. Disponível em: <https://www.dsa.com.br/destaques/mandado-de-seguranca-restituicao-e-as-sumulas-269-271-do-stf/>. Acesso em: 12 set. 2022.

Tal fato é possível perceber da leitura dos próprios votos condutores dos casos, como no AI 26.672:³⁰

O Senhor Ministro Victor Nunes (Relator):

Com relação à parte do acórdão que anulou o ato de remoção, nego provimento ao agravo. Limitou-se, em tal passo, o Tribunal do Estado a interpretar e aplicar leis estaduais que disciplinam e condicionam a possibilidade de serem os funcionários mandados servir em repartições diversas da de sua lotação. Não cabia, pois, nessa parte, recurso extraordinário.

Dou, contudo, provimento ao agravo na parte em que considera exorbitante o deferimento da segurança para efeito de mandar pagar atrasados aos impetrantes, correspondentes a diferença de remuneração. Já temos decidido numerosas vezes que o mandado de segurança não pode suprir a ação de cobrança. Para melhor exame desse aspecto, no caso concreto, dou provimento ao agravo.

Outro fator que merece observância na análise do caso é a lei regente do mandado de segurança à época do julgado. Isto porque a lei ordinária nº 1.533/51 previa que os efeitos patrimoniais decorrentes de decisão em mandado de segurança poderiam ser buscados em ação própria. É o que narra o art. 15 da ultrapassada legislação³¹: “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.”

E, exatamente por isso, existe nos votos condutores que dão azo às Súmulas 269 e 271 do STF menção expressa à violação do art. 15 da Lei nº 1.533/51 ao conferir o direito a efeitos patrimoniais pretéritos decorrentes do mandado de segurança.

Nesse cenário, é possível perceber que as obsoletas Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal, editadas há cerca de sessenta anos, foram desenvolvidas em teses estranhas à matéria tributária e em contexto cuja lei norteadora do mandado de segurança vedava, de forma indireta, possibilidade de pleito dos efeitos patrimoniais no bojo do *writ*, a teor do art. 15.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 26.672**. Rel.: Min. Victor Nunes Leal. Julgamento em: 12 mar. 1963.

³¹ BRASIL. **Lei 1533, de 21 de dezembro de 1951**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1533.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

2.2 A aplicabilidade das Súmulas 269 e 271 do STF em matéria tributária e a jurisprudência atual

Como consectário lógico do entendimento consolidado nas Súmulas 269 e 271 do STF, cujo contexto fático foi acima desenvolvido, as Fazendas Públicas, nos casos envolvendo matéria tributária, passaram a sustentar pela impossibilidade de, por meio da sentença proferida no mandado de segurança, ser possível a certificação/declaração do direito ao indébito tributário, pois, caso assim fosse feito, representaria notória violação aos julgados da Suprema Corte.

Para tanto, defendiam que, à luz do entendimento do STF e da legislação de regência do mandado de segurança, o contribuinte deveria, após concessão da ordem para cessação do pagamento indevido, buscar na via própria, ou seja, por meio de outra ação judicial, o efeito patrimonial do *decisium* já consolidado no bojo da referida ação constitucional. Noutras palavras, para efetivação do direito ao indébito ser exequível, crível de ter efeitos concretos, seria necessária uma sentença de natureza condenatória, inviável em sede de mandado de segurança.

Com a evolução da discussão e o surgimento de regramento federal no que tange à compensação dos débitos do contribuinte quanto esse estiver, também, na posição de credor do ente público, a jurisprudência do e. STJ evoluiu para reconhecer a possibilidade de declaração do direito à compensação administrativa do indébito tributário reconhecido no mandado de segurança, *in verbis*: “súmula 213 do STJ: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Tal jurisprudência foi consolidada sob o aspecto de que o direito compensatório é atrelado à análise de legalidade ou constitucionalidade da exação tributária, sendo coligado ao pedido principal o tratamento dado aos créditos anteriores à impetração.

Aliás, embora o entendimento acima tenha se firmado em 1998, as controvérsias acerca da possibilidade de utilizar-se do mandado de segurança para declarar o direito à compensação tributária dos inexigíveis débitos anteriores à impetração do *mandamus* arrastaram-se até pouco tempo atrás.

Isso ocorria porque a 1ª e a 2ª Turma do STJ divergiam quanto aos efeitos da compensação que se pretendia, em virtude de essa entender que o provimento somente poderia produzir efeitos para indébitos posteriores ao ajuizamento da ação e aquela que os efeitos podem alcançar indébitos anteriores à impetração, desde que ainda não atingidos pela prescrição quinquenal, conforme visto nos capítulos anteriores.

Diante disto, a 1ª Seção do STJ, que versa sobre matérias na qual houve divergência entre as duas Turmas de direito público da Corte, decidiu, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.770.495 – RS, por acompanhar o entendimento da 1ª Turma, como se pode observar da ementa do julgado³²:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO À COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO. SÚMULA 213 DO STJ. VALORES RECOLHIDOS ANTERIORMENTE À IMPETRAÇÃO NÃO ATINGIDOS PELA PRESCRIÇÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. O provimento alcançado em mandado de segurança que visa exclusivamente a declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213 do STJ, tem efeitos exclusivamente prospectivos, os quais somente serão sentidos posteriormente ao trânsito em julgado, quando da realização do efetivo encontro de contas, o qual está sujeito à fiscalização pela Administração Tributária.
2. O reconhecimento do direito à compensação de eventuais indébitos recolhidos anteriormente à impetração ainda não atingidos pela prescrição não importa em produção de efeito patrimonial pretérito, vedado pela Súmula 271 do STF, visto que não há quantificação dos créditos a compensar e, por conseguinte, provimento condenatório em desfavor da Fazenda Pública à devolução de determinado valor, o qual deverá ser calculado posteriormente pelo contribuinte e pelo fisco no âmbito administrativo segundo o direito declarado judicialmente ao impetrante.
3. Esta Corte Superior orienta que a impetração de mandado de segurança interrompe o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito, entendimento esse que, pela mesma ratio decidendi, permite concluir que tal interrupção também se opera para fins do exercício do direito à compensação declarado a ser exercido na esfera administrativa, de sorte que, quando do encontro de contas, o contribuinte poderá aproveitar o valor referente a indébitos recolhidos nos cinco anos anteriores à data da impetração.
4. Embargos de divergência providos.

Assim, firmou-se a jurisprudência da Corte Superior pela possibilidade da declaração do direito à compensação do indébito tributário reconhecido no mandado de segurança, sob o argumento de que está-se diante de “efeitos exclusivamente prospectivos, os quais somente serão sentidos posteriormente ao trânsito em julgado,

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ED em Resp n. 1.770.495/RS**. Rel.: Min. Gurgel de Faria. Julgamento em: 10 nov. 2021.

quando da realização do efetivo encontro de contas, o qual está sujeito à fiscalização pela Administração Tributária”.

Com isso, afastou-se a aplicabilidade da Súmula 271 do STF, pois, se, no sentir do julgador, não há efeitos pretéritos, não há violação aos termos do entendimento da Corte Suprema.

Outro ponto controvertido foi quanto à possibilidade de restituição administrativa do débito, pois existem entes tributantes que não gozam de previsão legal para compensação e, com isso, o direito do contribuinte vira somente uma “carta” do judiciário, sem qualquer efeito prático.

Com efeito, o art. 170 do CTN leciona:³³

Art. 170: 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.

Destarte, somente é possível realizar a compensação se houver lei expressa que autorize e institua essa modalidade de extinção do crédito tributário, não podendo o contribuinte se valer apenas do fato de ser credor da Fazenda Pública para levar a efeito a compensação com suas obrigações vincendas ou vencidas para com o fisco.

Ou seja, caso não exista lei autorizadora e reguladora da compensação, o fato de o contribuinte possuir crédito perante um ente público não é suficiente para que se realize o encontro de contas com uma obrigação tributária existente – e evidentemente não adimplida - com o mesmo ente. Desse modo, para reaver os valores indevidamente pagos, os contribuintes se movimentaram para reconhecimento, no mandado de segurança, do direito à restituição administrativa.

Essa, por sua vez, é apenas o ato de o contribuinte poder levar seu crédito reconhecido judicialmente à administração e requerer o recebimento, em pecúnia, do valor que lhe é de direito.

³³ BRASIL. **Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

Ocorre que, acertadamente, a Fazenda Pública sustenta que tal ato viola o art. 100 da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Ora, se o reconhecimento do indébito tributário que se estuda no presente trabalho é aquele reconhecido por decisão final no bojo do mandado de segurança, é de rigor notar que se está diante de uma sentença judicial e, portanto, o pagamento deve respeitar a ordem cronológica do precatório.

Inclusive, recentemente, o Supremo Tribunal Federal chancelou tal entendimento, o que pode ser visto na decisão proferida nos autos do Agravo regimental em embargos de declaração em recurso extraordinário com agravo nº 1.350.473 do Paraná, de relatoria do Min. Gilmar Mendes:

Agravo regimental em embargos de declaração em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Débitos da Fazenda Pública oriundos de decisão concessiva de mandado de segurança devem ser pagos pelo regime de precatório. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Negado provimento ao agravo regimental, sem majoração da verba honorária, por se tratar de mandado de segurança.³⁴

Sobre o tema, afirmou, ainda:

Nesse contexto, reitero o entendimento deste Tribunal de que os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas em razão de decisão judicial devem se dar mediante a expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, conforme o valor da condenação, nos termos do artigo 100 da Constituição Federal.

Não obstante, os Tribunais pátrios vinham acompanhando este entendimento, ante a notória violação à Carta Magna no reconhecimento do direito à restituição administrativa do indébito tributário reconhecido judicialmente. Veja-se:

E M E N T A PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.
I - Os embargos de declaração visam ao saneamento da decisão, mediante

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE: 1350473 PR 5014164-83.2017.4.04.7001**. Rel.: Min: Gilmar Mendes. Turma. Julgamento em: 16 maio 2022. Publicado em: 20 maio 2022.

a correção de obscuridade, contradição, omissão ou erro material (art. 1.022 do CPC).

II – Omissão em relação ao disposto no artigo 100 da Constituição Federal.

III - Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas em razão de decisão judicial devem se dar mediante a expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, conforme o valor da condenação, nos termos do artigo 100 da Constituição Federal (ARE 1.350.473/PR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Dje 17/12/2021).

VI - Embargos de declaração acolhidos para afastar a possibilidade de restituição administrativa.³⁵

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ISS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

1. Ao contrário do que alega a Impetrante, o entendimento adotado pela Turma no acórdão embargado foi no sentido de que não cabe, em sede de mandado de segurança, qualquer determinação quanto à restituição de valores indevidamente recolhidos no período que antecedeu a impetração. **2. Ao mencionar a jurisprudência do STJ que autoriza a restituição administrativa de valores pagos a maior, o REsp 1642350/SP, a Turma teve somente a intenção de demonstrar que não desconhece precedentes que "asseguraram ao contribuinte o direito de valer-se de sentença que reconheceu o direito à compensação em matéria tributária em mandado de segurança para requerer a restituição administrativa do indébito". No entanto, a Turma consignou que isso não significa determinar a restituição dos valores indevidamente recolhidos, tendo em vista a necessidade de se observar o art. 100 da CRFB/88, que dispõe que "os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim".**

3. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que, para a aplicação da orientação firmada em repercussão geral, não é necessário aguardar o trânsito em julgado do acórdão ou tampouco a apreciação de eventual pedido de modulação de efeitos. Basta a publicação da ata do julgamento do recurso extraordinário no Diário de Justiça.

4. Por outro lado, o fato de a Lei nº 12.973/14 ter ampliado o conceito de receita bruta não altera a orientação do STF quanto à impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, pois o entendimento adotado foi o de que o ICMS, por ser tributo devido ao Estado, não configura receita da pessoa jurídica.

5. A Turma manifestou-se expressamente sobre a aplicabilidade do paradigma ao ISS, e adotou o entendimento de que o mesmo raciocínio pode ser aplicado para fundamentar a exclusão do ISS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que "por ser tributo devido ao Município, não configura receita da pessoa jurídica".

6. Embora o STF ainda vá analisar a questão relativa à inclusão do ISS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (RE nº 596.616), isto é, apesar de não haver precedente de observância obrigatória quanto ao tema, nada impede que esta Quarta Turma adote raciocínio idêntico ao

³⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApelRemNec: 50013484620204036143 SP**. Rel.: Des. Mairan Goncalves Maia Junior. 6ª Turma. Julgamento em: 27 maio. 2022. Publicação em: 30 maio 2022.

desenvolvido para o ICMS para o ISS, visto que o tributo municipal também é destacado na nota relativa aos serviços prestados e repassado ao Fisco posteriormente. 1

7. O STF já decidiu que é desnecessária a submissão de demanda judicial à regra da reserva de plenário (art. 97 da CRFB/88 a Súmula Vinculante nº 10) na hipótese em que a decisão judicial estiver fundada em precedente do Plenário daquele Tribunal (nesse sentido, ARE 914045 RG, julgado sob o regime da repercussão geral).

8. Embargos de declaração da Impetrante e da União a que se nega provimento.³⁶

Contudo, ao apreciar a matéria, o e. STJ, *data máxima vênia*, de forma incorreta, divergiu deste raciocínio, ressaltando a possibilidade da realização de restituição administrativa, o que se extrai dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO POR MEIO DE MANDADO DE SEGURANÇA. POSSIBILIDADE. APLICABILIDADE DA SÚMULA 461/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

II. Trata-se de Mandado de Segurança, impetrado pela parte ora agravada, objetivando a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com a respectiva restituição ou compensação administrativa do indébito. O Juízo de 1º Grau denegou a segurança. O Tribunal de origem, porém, reformou a sentença, concedendo a ordem.

III. É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei 8.383/91 e 74, caput, da Lei 9.430/96, refere-se à restituição administrativa do indébito e, não, à restituição via precatório ou RPV. Precedentes do STJ: AgInt no AREsp 1.945.394/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/3/2022; REsp 1.864.092/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/04/2021; REsp 1.873.758/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/09/2020.

IV. Agravo interno improvido.³⁷

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL. MANDADO DE SEGURANÇA OBJETIVANDO A DECLARAÇÃO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO NA VIA ADMINISTRATIVA. CABIMENTO. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO STJ. RECURSO ESPECIAL DAS CONTRIBUÍNTES CONHECIDO E PROVIDO.

1. A controvérsia apresentada no recurso especial em análise é restrita à possibilidade de se assegurar, na via administrativa, o direito à restituição do indébito tributário reconhecido por decisão judicial em mandado de segurança.

³⁶ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **APELREEX: 01293715220174025101 RJ 0129371-52.2017.4.02.5101**. Rel: Des. Leticia de Santis Mello. Vice-Presidência. Julgamento em: 14 nov. 2018, grifei.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp: 1965710 SP 2021/0287636-7**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em: 13 jun. 2022. Publicação em: 15 jun. 2022, grifei.

2. O direito de o contribuinte reaver os valores pagos indevidamente ou a maior, a título de tributos, encontra-se expressamente assegurado nos arts. 165 do CTN, 73 e 74 da Lei 9.430/1996 e 66, § 2º, da Lei 8.383/1991, podendo ocorrer de duas formas: pela restituição do valor recolhido, isto é, quando o contribuinte se dirige à autoridade administrativa e apresenta requerimento de ressarcimento do que foi pago indevidamente ou a maior, ou mediante compensação tributária, na qual o crédito reconhecido é utilizado para quitação de débitos vincendos de quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, após o trânsito em julgado da decisão judicial. Em ambas as hipóteses, não há qualquer restrição vinculada à forma de reconhecimento do crédito - administrativa ou decorrente de decisão judicial proferida na via mandamental, para a operacionalização da devolução do indébito.

3. Ressalta-se que a Súmula 269/STF ("O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança") não tem aplicação ao caso concreto, no qual o contribuinte visa tão somente obter pronunciamento judicial para se declarar o direito de buscar a restituição na esfera administrativa, mediante requerimento à Administração Tributária. Ou seja, o provimento judicial buscado pela via mandamental não é condenatório, mas apenas declaratório do direito de se garantir o ressarcimento do indébito tributário, cuja natureza jurídica é semelhante ao provimento declaratório da compensabilidade dos valores indevidamente pagos, que representa uma modalidade de restituição do indébito tributário.

4. Aliás, há muito esta Corte Superior já consolidou orientação de que "o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária" - Súmula 213/STJ.

5. Registra-se, ainda, que a Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.114.404/MG, sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou o entendimento de que a sentença declaratória do crédito tributário se consubstancia em título hábil ao ajuizamento de ação visando à restituição do valor devido. Referido entendimento foi reproduzido ainda no enunciado da Súmula 461 do próprio STJ ("O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").

6. Ademais, não há obrigatoriedade de submissão do crédito reconhecido pela via mandamental à ordem cronológica de precatórios, na forma imposta pelo art. 100 da Constituição Federal, já que esse dispositivo se refere ao provimento judicial de caráter condenatório, que reconhece um direito creditório, o que não se verifica na hipótese dos autos, em que a sentença apenas declara o direito de repetição de indébito pela via administrativa, ainda que em espécie.

7. Registra-se, por fim, que, ao consignar que a restituição de indébito tributário reconhecido na via mandamental sujeita-se ao regime de precatório previsto no art. 100 da Carta Magna, a Corte Regional dissentiu da compreensão firmada por ambas as turmas integrantes da Primeira Seção do STJ, segundo a qual "o mandado de segurança é via adequada para declarar o direito à compensação ou restituição de tributos, sendo que, em ambos os casos, concedida a ordem, os pedidos devem ser requeridos na esfera administrativa (...).³⁸

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1951855 SC 2021/0239369-3. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. 1ª Turma. Julgamento em: 08 nov. 2022. Publicação em: 24 nov. 2022.

Nesse viés, o STJ, por meio de recentíssimos julgados, traz ao cenário jurisprudencial a possibilidade de restituição administrativa, tendo como base os arts. 66, § 2º, da Lei 8.383/91³⁹ e 74, caput, da Lei 9.430/96⁴⁰

Para desqualificar a aplicabilidade do art. 100 da CRFB/88, o voto condutor afirma que o fato de a sentença no mandado de segurança não ter natureza condenatória afasta a necessidade de observância à ordem cronológica dos precatórios na repetição do indébito tributário lá reconhecido.

Não há como deixar de pontuar que este posicionamento é rigorosamente polêmico, embora tenha se pacificado – muito recentemente – na corte infraconstitucional de justiça. Isto porque, em contraposição ao entendimento do STJ, o art. 100 da CRFB/88 não fala somente em sentença condenatória, mas sim em sentenças judiciais, as quais incluem, em tese, as condenatórias, declaratórias, mandamentais etc.

Além disso, aceitar que as sentenças provenientes de mandado de segurança que reconheçam o direito ao indébito tributário sejam levadas ao cumprimento na esfera administrativa, a toda evidência, viola a previsão orçamentária e pode gerar verdadeira insegurança jurídica ao ente devedor, uma vez que pode ter a incumbência de desembolsar vultosos valores, de maneira repentina, para adimplir com tal obrigação, ainda que não prevista no orçamento.

Como sabido, os precatórios são formados e incluídos no orçamento dos entes públicos, considerando a necessidade de haver um planejamento para pagá-los de forma responsável, não afetando os recursos estatais para o cumprimento de suas finalidades sociais.

³⁹ 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.

(...)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

⁴⁰ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado 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.

Tanto assim que a própria Constituição Federal vigente, no § 5º do art. 100, dispõe o seguinte:

§ 5º É obrigatória a inclusão no orçamento das entidades de direito público de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado constantes de precatórios judiciais apresentados até 2 de abril, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

Por isso, é imprescindível para segurança jurídica do Estado e até mesmo da própria população, inobstante o simples cumprimento da ordem exarada no ponto nodal de todo ordenamento jurídico pátrio – a Constituição Federal de 1988 – que se observe a ordem cronológica dos precatórios para o pagamento dos indébitos tributários reconhecidos em mandado de segurança.

A discussão, possivelmente, será levada ao Supremo Tribunal Federal, ante a notória violação, no posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, à Carta Magna. Todavia, fato incontroverso é que hoje a jurisprudência se formou neste sentido.

Portanto, temos, em princípio, que o contribuinte detentor de indébito tributário reconhecido em mandado de segurança poderá compensar, se houver previsão legal, ou restituir administrativamente o seu crédito.

No entanto, o questionamento que resta e conduz ao ponto nodal deste trabalho é se não poderia, simplesmente, cumprir o julgado no bojo do próprio mandado de segurança, formando, assim, de forma mais célere e efetiva, o precatório (ou RPV) para recebimento do valor devido pelo ente.

À luz da jurisprudência dominante sobre o tema, é possível notar verdadeira resistência a esta modalidade de efetivação do julgado para o caso ora tratado, com base exclusivamente nas obsoletas Súmulas 269 e 271 do STF. Colha-se ementas representativas do posicionamento majoritário:

E M E N T A PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. PRECATÓRIO. INVIABILIDADE.

1. A questão devolvida à apreciação deste Tribunal diz respeito à possibilidade de restituição de indébito tributário, pela via do precatório, em sede de mandado de segurança, tendo a apelante alegado, em suma, a inaplicabilidade dos entendimentos firmados nas Súmulas 269 e 271 do E.

STF, à vista do advento das Súmula 213 e 461 do C. STJ.

2. Acerca do tema, em que pese o mandado de segurança não se constituir na via adequada para a repetição de indébito, o C. STJ já assentou a possibilidade do reconhecimento à compensação/restituição no âmbito administrativo, nos termos da Súmula 213, verbis: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária."

3. Tem-se, assim, que resta assegurado o direito da apelante à restituição pretendida, porém, na via administrativa, resultando interdito, todavia, a sua autorização pela expedição de precatório na via mandamental. Precedente do C. STJ e deste Tribunal.

4. Ao contrário do entendimento da apelante, inexistente incompatibilidade entre as Súmulas 269 e 271 do E. STF, e os verbetes nºs 213 e 461 do C. STJ. Com efeito, permanece incólume o entendimento da Suprema Corte, retratado no verbete 269, no sentido de que a via mandamental não é substitutivo de ação cobrança. Do mesmo modo, e em conformidade com a Súmula 271, o provimento judicial proferido em sede de mandado de segurança deve se limitar a reconhecer/declarar o direito à compensação ou à restituição de eventual indébito tributário, direito esse a ser exercido no âmbito administrativo, é esse, aliás, o entendimento também externado na Súmula 213 do C. STJ.

5. Por fim, quanto à Súmula 461 do C. STJ, verifica-se que de fato, o contribuinte pode optar pelo recebimento do indébito tributário - reconhecido judicialmente por sentença transitada em julgado - mediante precatório ou por compensação, cumprindo notar que tal opção, à evidência, também há de se dar em sede administrativa, conforme aliás, assegurado pelos artigos 66, § 2º, da Lei nº 8.383/91 e 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

6. Apelação improvida.⁴¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXPEDIÇÃO DE PRECATÓRIO. NÃO CABIMENTO.

1. Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma nele prevista (Enunciado Administrativo n. 3).

2. O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão segundo a qual o mandado de segurança é via adequada para declarar o direito à compensação ou restituição de tributos, sendo que, em ambos os casos, concedida a ordem, os pedidos devem ser requeridos na esfera administrativa, restando, assim, inviável a via do precatório, sob pena de conferir indevidos efeitos retroativos ao mandamus.

3. Agravo interno desprovido⁴².

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO POR MEIO DE MANDADO DE SEGURANÇA. POSSIBILIDADE. APLICABILIDADE DA SÚMULA 461/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

⁴¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApelRemNec: 50010503420174036119 SP**. Rel.: Des. Marli Marques Ferreira. 4ª Turma. Julgamento em: 23 set. 2021. Publicação em: 27 set. 2021.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp: 1895331 SP 2020/0236351-2**. Rel.: Min. Gurgel de Faria. 1ª Turma. Julgamento em: 24 maio 2021. Publicação em: 11 jun. 2021.

II. Trata-se de Mandado de Segurança, impetrado pela parte ora agravada, objetivando a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com a respectiva restituição ou compensação administrativa do indébito. O Juízo de 1º Grau denegou a segurança. O Tribunal de origem, porém, reformou a sentença, concedendo a ordem.

III. É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei 8.383/91 e 74, caput, da Lei 9.430/96, refere-se à restituição administrativa do indébito e, não, à restituição via precatório ou RPV. Precedentes do STJ: AgInt no AREsp 1.945.394/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/3/2022; REsp 1.864.092/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/04/2021; REsp 1.873.758/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/09/2020.

IV. Agravo interno improvido.⁴³

Com todas as vênias, o entendimento da impossibilidade de expedição de precatório/RPV nos autos do mandado de segurança que declara o direito ao indébito tributário, com base nas Súmulas 269 e 271 do STF, merece – e já está sendo – revisto pelos Tribunais, uma vez que fere o regramento contemporâneo envolvendo a matéria, além de diversos princípios norteadores do direito processual brasileiro.

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp: 1965710 SP 2021/0287636-7**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em: 13 jun. 2022. Publicação em: 15 jun. 2022.

CAPÍTULO 3 - A POSSIBILIDADE DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO NO MANDADO DE SEGURANÇA NOS PRÓPRIOS AUTOS: UM OLHAR NECESSÁRIO E CONTEMPORÂNEO SOBRE O DIREITO PROCESSUAL

3.1 A evolução legislativa desde a edição das Súmulas 269 e 271 do STF e a mudança substancial no reconhecimento de efeitos patrimoniais no mandado de segurança e na exequibilidade das sentenças declaratórias

Não se pode iniciar a discussão acerca da possibilidade de expedição de precatório no mandado de segurança sem antes passear pela legislação regente deste remédio constitucional e do código de processo civil, considerada a evolução temporal das normas desde a edição das Súmulas 269 e 271 do STF.

Com efeito, em 1963, ano em que foram firmadas as jurisprudências no sentido contrário do ora defendido, a Lei do Mandado de Segurança era a de nº 1.533/51. Nessa, pois, existia o art. 15, que foi exatamente a controvérsia posta em questão no STF, em virtude de discutir-se se “estaria, pois, violado o art. 15 da L. 1.533 (...)”⁴⁴, o qual previa que “a decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais”.

A redação, reflexamente, era clara no sentido da impossibilidade de atribuí-se efeitos patrimoniais no bojo do mandado de segurança.

Ocorre que, ao se observar a nova Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009), é cristalina a presença de dispositivos que caminham em sentido diametralmente oposto àquele da antiga *legis*, como o artigo 19, que assim dispõe:

Art. 19. A sentença ou o acórdão que denegar mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 26.672**. Rel.: Min. Victor Nunes Leal. Julgamento em: 12 mar. 1963.

Pela leitura do dispositivo, é possível concluir, por simples exame de contraposição, que a sentença proferida do mandado de segurança que examinar o mérito da questão favoravelmente, sem dúvidas, poderá conferir ao impetrante efeitos patrimoniais.

Esta, por si só, já é uma alteração relevantíssima na análise da possibilidade de expedição de precatório no *writ*. Ora, se é crível de ser reconhecido naqueles autos, por que lá não pode ser executado? Não faz sentido. Agora, os efeitos patrimoniais passam a ser compatíveis com o rito mandamental.

Diante dessa grosseira mudança na legislação, a doutrina passou, também, a questionar a até então imutável inexecutibilidade da sentença mandamental. Veja-se os ensinamentos do Professor Cassio Scarpinella Bueno⁴⁵, preciosos, sobretudo, por tratar especificamente da matéria tributária:

(...) É certo que a construção destacada nos parágrafos anteriores tem o condão de viabilizar que a concessão do mandado de segurança possa dar ampla proteção ao jurisdicionado, na medida em que se viabilize, ao longo do contraditório, o reconhecimento da lesão presente, futura e pretérita e a necessidade de sua reparação. Não se trata, nesta perspectiva, de nada diverso do que se tem verificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto ao reconhecimento do direito ao crédito tributário e à viabilidade de o contribuinte optar pelo mecanismo executivo de que se valerá para obter o indébito: a cobrança pelo sistema de precatórios (ou sua dispensa, em e tratando de “menor quantia”) ou a compensação.

Além da alteração acima mencionada, restrita à Lei do Mandado de Segurança, é indispensável mencionar a evolução do Código de Processo Civil, sobretudo no campo da exequibilidade das sentenças judiciais, a qual reflete, de forma clara, o alcance da sentença mandamental ou declaratória no campo das decisões exequíveis.

Neste sentido, o Novo Código de Processo Civil criou verdadeira extensão quanto à exequibilidade das sentenças, que antes limitava-se as de natureza

⁴⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. **A nova Lei do Mandado de Segurança**. Comentários sistemáticos à lei n. 12.016, de 7-8- 2009. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 125.

condenatória. É que, da redação do art. 584, I, do CPC/73, tinha-se por título judicial exequível “a sentença condenatória proferida no processo civil”⁴⁶.

Por outro lado, o art. 515, I, do Novo CPC, afirma que “são títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer, ou de entregar coisa”⁴⁷. Diante disto, não só a sentença condenatória passou a ser exequível, mas sim todas as decisões judiciais, inclusive as declaratórias.

Daí porque a sentença proferida no mandado de segurança que concede ordem para cessar determinada cobrança indevida e declara o direito ao indébito tributário, uma vez possuindo natureza mandamental e declaratória, torna-se perfeitamente exequível, à luz do Novo Código de Processo Civil.

Aliás, o Des. Federal Nelson dos Santos, da Terceira Turma do TRF-3, com notório saber jurídico no campo do direito processual, proferiu brilhante voto no sentido de reconhecer a necessidade de superarmos o conteúdo das Súmulas 269 e 271 do STF, em virtude da evolução legislativa. Colha-se trechos:

Há mais de cinquenta anos, diz-se, repete-se e aplica-se, sem maior discussão, um par de enunciados da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...)

Atualmente, já sob a égide do Código de Processo Civil de 2015, não subsiste o processo (autônomo) de execução contra a Fazenda Pública quando o título executivo for judicial, sujeitando-se ela, assim como todos, ao regime de cumprimento de sentença. Assim, com muito mais razão há de dispensar-se o ajuizamento de demanda condenatória para a efetivação do direito consagrado na sentença proferida em mandado de segurança.

Não se ignora que, no mandado de segurança, a sentença de procedência não contém, propriamente, uma condenação – no sentido tradicional do termo –, mas uma determinação, uma ordem, um mandamento. Ora, ainda que se considere que, no mandado de segurança, a sentença não é, propriamente, condenatória, dúvida não há de que, invariavelmente, ela possui eficácia declaratória e, mesmo implicitamente, contém uma ordem de fazer ou de não fazer. Além disso, não raras vezes ela reconhece a exigibilidade de obrigação de pagar quantia ou de entregar coisa.

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 5869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

⁴⁷ Id. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

Deveras, no âmbito dos mandados de segurança que versam sobre direito administrativo ou direito tributário, são frequentes as sentenças que delimitam todos os contornos do direito, constituindo um verdadeiro despropósito, data venia, que se exija a propositura e a tramitação de uma nova demanda apenas para, reiterando o que já foi juridicamente afirmado e determinado em caráter definitivo, acrescer-se uma fórmula sacramental condenatória, a conta de viabilizar a execução. Importa destacar, nesse contexto, que a peculiaridade do rito do mandado de segurança encerra-se com a sentença. As limitações probatórias que caracterizam o rito da impetração não espraiam restrições para o momento posterior ao do julgamento, inexistindo qualquer incompatibilidade com as fases de liquidação e de cumprimento, assim como previstas na legislação processual civil. Em síntese e por todos os ângulos que se examine a questão, a conclusão a que se chega é a de que, não fosse pelas Leis n. 5.021/64 e 11.232/2015, o Código de Processo Civil de 2015 tornou obsoleta e de todo superada a jurisprudência restritiva existente sobre a matéria”.⁴⁸

Com este entendimento, o TRF-3 vem aplicando, de maneira reiterada, a possibilidade de expedição de precatório no mandado de segurança que declare o direito ao indébito tributário decorrente de uma exação ilegal ou inconstitucional, *in verbis*:

E M E N T A DUPLOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EFICÁCIA EXECUTIVA DE DECISÃO DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO. EFEITOS PATRIMONIAIS. 1. Restou claro no voto condutor do acórdão embargado que o contribuinte pode optar pelo recebimento, por compensação ou por expedição de precatório, do indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado, nos termos do Enunciado da Súmula 461 do STJ, cuja aplicação tem sido admitida em mandado de segurança, pelo c. Superior Tribunal de Justiça. 2. Em relação aos efeitos patrimoniais, o v. acórdão embargado merece ser integrado. Com a promulgação da Lei nº 5.021/66, posterior às Súmulas 269 e 271 do STF, passou-se a admitir a mandamentalidade da sentença proferida em mandado de segurança no que concerne às verbas referentes ao período posterior à impetração e a executividade quanto aos valores relativos ao período anterior ao ajuizamento, observada eventual prescrição. Precedente. 3. Rejeitados os embargos de declaração da União (Fazenda Nacional). Acolhidos os embargos de declaração de Mac Jason Modas Eireli – EPP.⁴⁹

E M E N T A CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EFICÁCIA EXECUTIVA DE DECISÃO DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO. FACULDADE DO CREDOR. RETORNO DOS AUTOS À VARA DE ORIGEM PARA PROSSEGUIMENTO DO FEITO. 1. A Primeira Seção do c. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.114.404/MG, sob a sistemática dos recursos

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Apelação/Reexame Necessário n. 5000486-21.2018.4.03.6119**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em: 28 dez. 2018.

⁴⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApCiv: 50101292620194036100 SP**. Rel: Des. Nery da Costa Junior. 3ª Turma. Julgamento em: 07 mar. 2022. Publicação em: 10 mar. 2022.

repetitivos, reconheceu a possibilidade do credor optar pelo recebimento, por compensação ou por expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, do indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. 2. Neste passo, foi editada a Súmula STJ nº 461, que dispõe, in verbis: “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”. 3. Note-se que o c. Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido da aplicação da Súmula STJ nº 461 aos casos de mandado de segurança. Confira-se: AgInt no REsp 1778268/RS, REsp 1596218/SC. 4. Considera-se, portanto, título executivo judicial, para fins de apuração dos efeitos patrimoniais devidos a partir da impetração do writ, a decisão concessiva de segurança, transitada em julgado, que reconhece o direito à compensação tributária, podendo o credor optar entre a compensação e a restituição do indébito, sem que isso configure ofensa à coisa julgada. 5. O e. Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 889.173/MS, em regime de repercussão geral, firmou tese no sentido de que o pagamento dos valores devidos pela Fazenda Pública entre a data da impetração do Mandado de Segurança e a efetiva implementação da ordem concessiva deve observar o regime de precatórios previsto no artigo 100 da Constituição Federal. 6. Verifica-se, pois, o entendimento dos Tribunais Superiores no sentido da possibilidade de instauração de cumprimento de sentença proveniente de mandado de segurança, uma vez que autorizado o pagamento de indébito tributário oriundo de decisão concessiva da ordem, sob a sistemática de precatórios. 7. Apelação provida.⁵⁰

O posicionamento destacado foi, inclusive, com base na jurisprudência do STJ, firmada quando do julgamento do REsp 1.114.404/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos, a qual reconheceu a possibilidade do credor optar pelo recebimento, por compensação ou por expedição de precatório ou requisição de pequeno valor, do indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. É o que nos ensina a Súmula 461 do da Corte:

Súmula 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.⁵¹

Ora, a lógica é simples: se o contribuinte tem a faculdade de receber, via precatório ou compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória, e a sentença proferida no mandado de segurança tem eficácia declaratória, não existe óbice para extensão deste entendimento ao *writ*.

⁵⁰ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApCiv: 50117558020194036100 SP**. Rel: Des. Nery da Costa Junior. 3ª Turma. Julgamento em: 20 jun. 2021. Publicação em: 16 jul. 2021.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 461**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/download/5191/5316>. Acesso em: 12 out. 2022.

Foi esta a corrente que levou, recentemente, o Des. Federal Leandro Paulsen, conhecido nacionalmente pelo impecável conhecimento no campo do direito tributário, a conferir a possibilidade de expedição de precatório no bojo do mandado de segurança, *in verbis*:

Quanto à restituição judicial, reconhecido o indébito em sede de mandado de segurança, não vejo nenhuma restrição para que se promova o cumprimento da sentença, após seu trânsito em julgado, e expedição do precatório no bojo do próprio do MS, sem violação à coisa julgada, nos termos da Súmula 461 do STJ ("O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").

Assim, diante uma sentença em mandado de segurança que, dotada de eficácia mandamental e declaratória, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo e permite a restituição tributária, é possível ao contribuinte optar, no cumprimento do julgado do mandado de segurança, pela repetição via precatório, sem que isso constitua ofensa à coisa julgada.

As condenações decorrentes de sentença judicial executam-se pelo regime de precatório/RPV - por força de dispositivo constitucional que impõe o seguimento da ordem cronológica, inclusive (art. 100 CF/88) -, com o que se afasta hipótese de restituição administrativa do indébito, fundada na sentença que concede a segurança.⁵²

Neste diapasão, vê-se que importantes figuras do direito pátrio, formadores de opinião em todo país, têm se posicionado pela possibilidade da expedição de precatório nos autos do mandado de segurança que reconheça o direito ao indébito tributário, sob o fundamento de ser a sentença declaratória plenamente exequível, conforme nova redação trazida pelo Código de Processo Civil.

Sem prejuízo, a evolução da própria Lei do Mandado de Segurança caminhou em sentido oposto ao das Súmulas 269 e 271 do STF, a medida em que passou a, na letra da lei, possibilitar a atribuição de efeitos patrimoniais no *writ*, conforme acima melhor fundamento.

Infelizmente, a recentíssima jurisprudência do STJ⁵³, consolidada pela 1ª Seção da Corte, caminhou em sentido oposto, atestando que a restituição devida ao contribuinte deveria se ater à via administrativa, sem observar até mesmo o regime

⁵²TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. **APL: 50012045620214047001 PR 5001204-56.2021.4.04.7001**. Rel.: Des. Leandro Paulsen. 1ª Turma. Julgamento em: 08 abr. 2022.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1951855 SC 2021/0239369-3**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. 1ª Turma. Julgamento em: 08 nov. 2022. Publicação em: 24 nov. 2022.

de precatórios – em crassa violação à Constituição Federal de 1988 – mas não poderia se dar por meio de precatório no mandado de segurança, eis que estar-se-ia utilizando do remédio constitucional como substitutivo da ação de cobrança.

O caminho natural é que a discussão siga rumo ao Supremo Tribunal Federal, haja vista a incontestada violação à Carta Magna no entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, especificamente ao art. 100.

De todo modo, a conclusão mais plausível diante dos fatos narrados é a de que, quando se estiver diante de sentença proferida em mandado de segurança, a qual conceda ordem para cessar cobrança indevida e declare o direito de reaver o pagamento realizado de forma incorreta, o contribuinte poderá optar entre o recebimento via precatório, no bojo do próprio *mandamus*, ou por compensação administrativa, em havendo previsão legal para tanto, é claro. É a simples observância de como a legislação atual se comporta.

Assim, caso haja intenção de se limitar os efeitos patrimoniais do mandado de segurança e impedir a expedição do precatório nos próprios autos, deve haver expressa alteração legislativa no sentido de excluir a possibilidade de reconhecimento do indébito tributário na sentença proferida, limitando-se tão somente à ordem para cessar a cobrança ilegal/inconstitucional. Referida mudança, sem sombra de dúvidas, preservaria a utilização do *writ* com observância a sua instituição originária: proteger os indivíduos contra arbitrariedades do Estado.

No entanto, como este não é o objeto do presente estudo, atendo-se à análise da legislação atual, infere-se que as Súmulas 269 e 271 do STF foram devidamente superadas, de tal forma que deve ser facultado ao contribuinte que obtiver provimento declaratório, no mandado de segurança, reconhecendo o direito ao indébito tributário, levar a efeito seu direito por meio de precatório (ou RPV) formado nos próprios autos, sem ter que propor nova demanda para tanto.

3.2 A violação aos princípios da coisa julgada, da economia processual e da duração razoável do processo em obrigar o contribuinte a propor nova demanda para satisfazer o indébito tributário reconhecido no mandado de segurança

É preciso mencionar, por derradeiro, que, tal como se firmou a jurisprudência por muitos anos, no sentido de obrigar o contribuinte a ajuizar nova demanda para reclamar os efeitos patrimoniais do mandado de segurança que reconhece o direito ao indébito tributário, confronta com diversos princípios norteadores do direito processual moderno, com destaque para economia processual e duração razoável do processo, além da coisa julgada.

Com efeito, compelir o credor da Fazenda Pública que não deseja, por questões estratégicas ou substanciais, ou não pode, por inexistência de previsão legal, compensar o indébito tributário reconhecido no mandado de segurança a buscar a via ordinária torna a atividade jurisdicional banal, a medida que o “segundo julgador” não poderá interferir no objeto da primeira demanda, por força da coisa julgada material, sendo uma decisão *pro-forma*, que sequer se pode dizer jurisdicional, no sentido de *jurisdictio*, ou seja, o juiz dizer o direito.⁵⁴

Sua atuação, pois, é exclusivamente para fins de alterar a natureza da sentença – de declaratória para condenatória – e fazer valer o que já foi predeterminado por outro juízo.

Não é preciso gastar rios de tinta para demonstrar que esta “logística” de acesso ao judiciário é completamente estapafúrdia, impedindo que haja uma solução integral satisfativa em tempo razoável e tornando fútil a atividade jurisdicional.

Neste sentido, o voto do Min. Teori Zavascki, no EREsp 609.266⁵⁵:

Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento

⁵⁴ ZAVASKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. *In*: OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de (Org).. **Eficácia e coisa julgada**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 149/150.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EREsp 609266/RS**. Rel. Ministro Teori Zavascki. Publicado em: 11 set. 2006.

da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

Diversos precedentes judiciais replicam este entendimento, tal como o abaixo transcrito:

Processual civil. Embargos de declaração. Natureza jurídica e alcance das hipóteses de admissibilidade do art. 535 do Código de Processo Civil. Omissão inexistente.

1. O manejo dos embargos de declaração pressupõe, objetivamente, vícios de omissão, contradição ou obscuridade.

2. Manifestando-se o tribunal, de forma clara e precisa, sobre a matéria submetida a julgamento, inexistente, no acórdão, o apontado vício.

3. "Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional."⁵⁶

Aliás, vale destacar que este caminho propulsor de novas demandas judiciais para resolver controvérsia jurídica já satisfeita somente gera mais custos ao Estado, uma vez que é de sabença comum o alto custo para administração da justiça.

Sobre o tema, os professores Luiz Fux e Bruno Bodart, sob o prisma econômico do direito, mostram que a coisa julgada é uma forma de minimizar o custo sobressalente para a administração da justiça, com a repetição de demandas envolvendo idêntico objeto.⁵⁷

Pior: como se utiliza da via ordinária, a Fazenda Pública devedora ainda é compelida ao pagamento de verba sucumbencial, considerando a inexistência de risco

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EREsp 609266/RS**. Rel. Ministro Teori Zavascki. Publicado em: 11 set. 2006.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **ED 10024058156985002**. Belo Horizonte. Rel.: Des. Mauro Soares de Freitas. 5ª Câmara Cível. Julgamento em: 25 nov. 2010. Publicação em: 06 dez. 2010.

⁵⁷ FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo civil e análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p.128/129. Há muitas décadas atrás Alfredo Rocco já defendia que o princípio da economia do processo implica em tutelar os direitos com o menor uso possível da atividade processual. ROCCO, Alfredo. **La interpretación de las leyes procesales**. Buenos Aires: El Foro, s/d p. 321.

de êxito por parte do ente, eis que o resultado do processo já é conhecido, por conta exatamente de outro processo igual.

Exatamente por isso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional lançou o Parecer PGFN/CRJ Nº 1177/2013⁵⁸, prezando pelo alcance da sentença em mandado de segurança que determina a compensação tributária, também ao período pretérito, embora este parecer não seja concretizado em diversas demandas pelos órgãos da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nesta toada, vislumbra-se que submeter o contribuinte a propor uma ação ordinária para obter uma sentença condenatória quando já possui, no mandado de segurança, uma sentença declaratória plenamente exequível é um erro atroz, impedindo a concretização dos princípios constitucionais da duração razoável do processo e da economia processual e imputando ao Poder Judiciário atividade jurisdicional – se é que assim pode ser chamada – irrelevante, sem qualquer efeito substancial, prezando-se por um excesso de forma que não é compatível com o ordenamento jurídico pátrio.

Não obstante, percorrer por este caminho só torna o custo para administração da justiça mais elevado, em virtude de, obviamente, aumentar o número de demandas em curso no Poder Judiciário, além de onerar excessivamente a Fazenda Pública devedora, que será compelida aos custos da sucumbência.

Portanto, não é de interesse de nenhuma das partes que o cumprimento da sentença proferida em mandado de segurança se dê na via ordinária, haja vista que, para o contribuinte, a satisfação do seu crédito será demasiadamente prolongada, enquanto para Fazenda Pública os custos serão elevados.

⁵⁸ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Nota/PGFN/CRJ/n. 1486/2013**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/nota-pgfn-crj-no-1-486_2013.pdf. Acesso em: 12 set. 2022.

CONCLUSÃO

Como visto, o mandado de segurança, remédio constitucional utilizado 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, é uma ferramenta processual largamente utilizada no direito tributário para compelir a Fazenda Pública a cessar determinada cobrança indevida.

Como consectário lógico de alguns provimentos desta natureza, nasce o indébito tributário, consubstanciado no direito de o contribuinte reaver os valores indevidamente pagos, observado, é claro, o prazo prescricional de cinco anos, a teor do CTN.

A jurisprudência, por sua vez, é mansa quanto à possibilidade de declaração do direito ao indébito tributário na sentença mandamental, que passa a ter natureza também declaratória.

No entanto, em que pese a declaração do direito, a jurisprudência dominante entende que o contribuinte, após a certificação no mandado de segurança, deve se dirigir à via própria (ação ordinária) ou à via administrativa para levar a efeito o recebimento de seu crédito perante a Fazenda Pública.

Isto porque, de acordo com as obsoletas Súmulas 269 e 271 do STF, editadas em 1963 e em contexto substancialmente diverso de matéria tributária, não é possível atribuir efeitos patrimoniais ao mandado de segurança nem o utilizar como substitutivo de ação de cobrança.

Ocorre que, por outro lado, há de ser observada a evolução legislativa, tanto da Lei do Mandado de Segurança quanto do Código de Processo Civil, assim como a jurisprudência ainda em formação, que demonstram a necessidade de superação das indigitadas Súmulas da Corte Suprema.

No que tange à Lei do Mandado de Segurança, atual 12.016/2009, essa superou os termos do art. 15 da Lei 1.533/51, o qual vedava expressamente a atribuição de efeitos patrimoniais no bojo do mandado de segurança, sustentando que deveriam tais consequências serem reclamadas na via própria. Isto porque, da redação do art. 19 da nova *legis*, é possível concluir, por raciocínio lógico, que a sentença que apreciar o mérito favoravelmente ao impetrante poderá versar sobre os efeitos patrimoniais.

Mais significativa ainda é a evolução constatada no Código de Processo Civil, o qual, anteriormente, considerava exequível apenas as sentenças judiciais de natureza condenatória, excluindo-se as demais. Com o novo regramento, passaram a ser consideradas sentenças passíveis de execução, também, as de cunho declaratório. E, se no mandado de segurança que reconhece o direito ao indébito tributário, está-se diante de um provimento declaratório, incontestado que o título judicial em comento é passível de execução.

Somado a isto, tem-se a Súmula 461 do STJ, a qual não deixar margens ao afirmar que o contribuinte pode optar por receber, via de precatório ou compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória.

Nesse cenário, o próprio STJ, em decisões muito bem fundamentadas, passou a admitir o cumprimento de sentença nos autos do próprio mandado de segurança, em votos da lavra dos Min. Mauro Campbell Marques e Humberto Martins.

Contudo, recentemente, em sede de embargos de divergência, a 1ª Seção da Corte reuiu este entendimento, oportunidade em que afirmou que a restituição deve se dar na via administrativa. O fundamento para afastar a possibilidade de expedição de precatório/RPV no mandado de segurança foi, mais uma vez, a ultrapassada Súmula 269 do STF.

É de suma importância pontuar, ainda, que o posicionamento de admitir a restituição na via administrativa, sem observância ao regime de precatórios, viola frontalmente o art. 100 da CRFB/88 e cria verdadeira insegurança jurídica ao Estado, que será obrigado a arcar com despesas não previstas no orçamento, gerando

incerteza, até mesmo, quanto à disponibilidade de verbas para cumprimento de suas funções essenciais. Assim, *data máxima vênia*, o entendimento do STJ deve ser revisto.

Sem prejuízo, sob qualquer ângulo que se analise a nova legislação, deve ser admitido o cumprimento de sentença do indébito tributário reconhecido no mandado de segurança nos próprios autos, em virtude de se estar diante de um provimento declaratório, dotado força executiva, apto, pois, à formação de precatório/RPV.

Por fim, registre-se que obrigar o contribuinte a ingressar com ação própria para recebimento de seu indébito tributário, o que geralmente ocorre quando não existe previsão legal para compensação ou quando essa é gerencialmente inadequada, viola os princípios da duração razoável do processo, da economia processual e da coisa julgada, além de tornar o custo com a administração da justiça mais elevado e o débito da Fazenda Pública maior.

Isto porque, no tocante à atividade jurisdicional, essa é inócua, uma vez que o julgador da ação ordinária estará adstrito ao que fora decidido no mandado de segurança, não podendo exercer qualquer juízo de valor acerca daquela demanda. Com isso, o número de demandas submetidas ao judiciário aumenta, com o conseqüente crescimento dos custos para população.

E, por fim, a Fazenda Pública sofre condenação em honorários de sucumbência, os quais são pagos, também, com verbas públicas que deveriam estar sendo revertidas em benefícios para a sociedade.

Diante de todo o exposto nesta pesquisa, é possível concluir que a problemática do cumprimento de sentença no bojo do mandado de segurança que declara o direito ao indébito tributário é mais uma controvérsia objeto de desacordo entre os juristas de nosso país.

E, caso se deseje eliminar de vez esta viabilidade em sede de mandado de segurança, há necessidade de uma alteração legislativa, no sentido de impossibilitar

que o *mandamus* confira ao contribuinte o direito ao indébito tributário, mas se atenha somente à cessação da cobrança indevida.

Portanto, cabe aos estudiosos do direito buscar a melhor aplicação do direito, que, de acordo com o desenvolvido neste trabalho, caminha para possibilidade da expedição de precatório/RPV nos autos do mandado de segurança que declara o direito ao indébito tributário, tal como entende o Des. Federal Leandro Paulsen, grande nome do direito processual e tributário em atuação no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. Imprensa: São Paulo, 1998.

ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de Segurança: de acordo com a lei federal nº 12.016, de 07/08/2009**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. **Lei 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. **Lei 1533, de 21 de dezembro de 1951**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1533.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 5869, de 11 de janeiro de 1973**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Nota/PGFN/CRJ/n. 1486/2013**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos/arquivos-e-imagens/nota-pgfn-crj-no-1-486_2013.pdf. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp: 1965710 SP 2021/0287636-7**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em: 13 jun. 2022. Publicação em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp: 1895331 SP 2020/0236351-2**. Rel.: Min. Gurgel de Faria. 1ª Turma. Julgamento em: 24 maio 2021. Publicação em: 11 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Apelação/Reexame Necessário n. 5000486-21.2018.4.03.6119**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento em: 28 dez. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ED em Resp n. 1.770.495/RS**. Rel.: Min. Gurgel de Faria. Julgamento em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 609266/RS**. Rel. Ministro Teori Zavascki. Publicado em: 11 set. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1951855 SC 2021/0239369-3**. Rel.: Min. Mauro Campbell Marques. 1ª Turma. Julgamento em: 08 nov. 2022. Publicação em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 207270 MG 1999/0021277-0**. Rel.: Min. Franciulli Netto. Segunda Turma. Julgamento em: 08 jun. 2004. Publicação em: 20 set. 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 213**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 461**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/publicacao_institucional/index.php/sumstj/article/download/5191/5316. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 26.672**. Rel.: Min. Victor Nunes Leal. Julgamento em: 12 mar. 1963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE: 1350473 PR 5014164-83.2017.4.04.7001**. Rel.: Min. Gilmar Mendes. Turma. Julgamento em: 16 maio 2022. Publicado em: 20 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 269**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula269/false>. Acesso em: 12 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 271**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula271/false>. Acesso em: 12 set. 2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. **A nova Lei do Mandado de Segurança**. Comentários sistemáticos à lei n. 12.016, de 7-8- 2009. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Gen, 2019.

FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo civil e análise econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Mandado de Segurança: doutrina, jurisprudência e legislação**. Niterói: Impetus, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Salvador: Juspodvium, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. Imprensa: São Paulo, 2009.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PIRES, Luís Henrique da Costa. **Mandado de segurança, restituição e as Súmulas 269/271 do STF**. Disponível em: <https://www.dsa.com.br/destaques/mandado-de-seguranca-restituicao-e-as-sumulas-269-271-do-stf/>. Acesso em: 12 set. 2022.

ROCCO, Alfredo. **La interpretación de las leyes procesales**. Buenos Aires: El Foro, s/d.

RODRIGUES, Marco Antonio. **Curso de processo administrativo e judicial tributário**. Salvador: JusPodivm, 2021.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. **Processo n. 00297621620158070018 1610012**. Rel.: Des. Carmen Bittencourt. 1ª Turma Cível. Julgamento em: 24 ago. 2022. Publicação em: 06 set. 2022.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **ED 10024058156985002**. Belo Horizonte. Rel.: Des. Mauro Soares de Freitas. 5ª Câmara Cível. Julgamento em: 25 nov. 2010. Publicação em: 06 dez. 2010.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **AC 70081743221 RS**. Rel: Des. Luiz Felipe Silveira Difini. 22ª Câmara Cível. Julgamento em: 25 jun. 2019. Publicação em: 02 jul. 2019.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **APELREEX: 01282721820154025101 RJ 0128272-18.2015.4.02.5101**. Rel: Min. Guilherme Bollorini Pereira. 3ª Turma Especializada. Julgamento em: 23 fev. 2018.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **APELREEX: 01293715220174025101 RJ 0129371-52.2017.4.02.5101**. Rel: Des. Leticia de Santis Mello. Vice-Presidência. Julgamento em: 14 nov. 2018.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **AMS 22499 SP 2006.61.00.022499-9**. Rel.: Des. Roberto Haddad. 4ª Turma. Julgamento em: 19 jun. 2008.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **AMS 54533 SP 92.03.054533-6**. Rel.: Des. Baptista Pereira. 3ª Turma. Julgamento em: 06 out. 1999.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApCiv: 50101292620194036100 SP**. Rel: Des. Nery da Costa Junior. 3ª Turma. Julgamento em: 07 mar. 2022.

Publicação em: 10 mar. 2022.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApCiv: 50117558020194036100 SP.** Rel: Des. Nery da Costa Junior. 3ª Turma. Julgamento em: 20 jun. 2021. Publicação em: 16 jul. 2021.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApelRemNec: 50010503420174036119 SP.** Rel.: Des. Marli Marques Ferreira. 4ª Turma. Julgamento em: 23 set. 2021. Publicação em: 27 set. 2021.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **ApelRemNec: 50013484620204036143 SP.** Rel.: Des. Mairan Goncalves Maia Junior. 6ª Turma. Julgamento em: 27 maio. 2022. Publicação em: 30 maio 2022.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. **APL: 50012045620214047001 PR 5001204-56.2021.4.04.7001.** Rel.: Des. Leandro Paulsen. 1ª Turma. Julgamento em: 08 abr. 2022.

ZAVASKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. *In*: OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de (Org).. **Eficácia e coisa julgada.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.