

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MARIANA FREIRE PATRIOTA

**O USO DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA COMPENSAÇÃO DE
INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECOLHIDO ANTES DA IMPETRAÇÃO**

São Paulo
2023

MARIANA FREIRE PATRIOTA

**O USO DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA COMPENSAÇÃO DE
INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECOLHIDO ANTES DA IMPETRAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso (“Tese de Láurea”),
apresentado ao Departamento de Direito Econômico,
Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo, como requisito para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Humberto Bergmann Ávila

São Paulo

2023

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARIANA FREIRE PATRIOTA
Nº USP 11264691

O uso do mandado de segurança para compensação de indébito tributário recolhido antes da impetração

Trabalho de Conclusão de Curso (“Tese de Láurea”), apresentado ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora

Professor: _____

Nota: _____ Assinatura _____

Professor: _____

Nota: _____ Assinatura _____

Professor: _____

Nota: _____ Assinatura _____

Data da aprovação: ____/____/____

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que me criou, sustentou, salvou, transformou e deu esperança de vida eterna e abundante. Sou grata porque foi Ele quem me deu oportunidades para estudar. Ele viu meu sonho, me presenteou com uma bolsa de estudos integral em um dos melhores colégios de São Paulo e me capacitou para passar pelas diversas etapas do caminho.

Sou muitíssimo grata também à minha família, especialmente ao meu pai Sidinei, minha mãe Camila, meu irmão Mateus e minha cunhada Joyce. Meu pai me treina para ser forte e minha mãe me ensina a amar radicalmente a vida e as pessoas. Eles me deram todo o amparo que precisei, nessa fase e em todas as outras. Espero que, um dia, eu possa ser um pouco do que eles são. Meu irmão e sua namorada sempre foram meus verdadeiros amigos, torcendo por mim e alegrando-se comigo. Ao sair de casa e ao retornar, o sorriso e o cuidado de vocês foi o que me confortou. Sem dúvidas, todos eles formam o meu lar e os amo! Essa conquista não é só minha - é nossa.

Agradeço ao ISMART – Instituto Social para Motivar Apoiar e Reconhecer Talentos, que me apoiou financeiramente e deu todo o suporte de carreira que precisei, desde os meus 13 anos de idade. Foi um verdadeiro divisor de águas na minha vida.

Minha gratidão também é dedicada à minha equipe de trabalho, no escritório Rivitti e Dias Advogados. Com eles, pude aprender muito e me apaixonar novamente pelo direito tributário. Agradeço especialmente ao Dr. Raphael Assef Lavez, que se tornou uma referência e um mentor para mim. Agradeço-o por me ajudar e me incentivar nesse trabalho.

Agradeço aos meus amigos da Faculdade e os de fora dela. A amizade traz riso em meio ao caos; traz leveza ao viver, tornando o fardo leve. São representantes de Jesus na caminhada.

*“Consagre ao Senhor tudo o que você faz, e os
seus planos serão bem-sucedidos.”*

Bíblia Sagrada, Provérbios 16:3

*“Busquem, pois, em primeiro lugar o Reino de
Deus e a sua justiça, e todas essas coisas
serão acrescentadas a vocês.”*

Bíblia Sagrada, Mateus 6:33

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a possibilidade de o contribuinte impetrar mandado de segurança para obter o reconhecimento judicial de seu direito à compensação tributária, quando essa envolver indébitos tributários recolhidos antes da impetração da ação. A resposta será obtida pelo estudo teórico de lições doutrinárias do direito tributário, civil, constitucional e processual, bem como de pronunciamentos dos Tribunais Superiores do Brasil (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça). Para tanto, serão expostos os conceitos de compensação tributária e mandado de segurança, bem como a forma como as duas coisas se relacionam na prática tributária. Adicionalmente, serão analisadas com profundidade as Súmulas 269 e 271 do STF e 213 do STJ, por influenciarem as decisões sobre o tema e serem relevantes para a conclusão do trabalho. Desse modo, esta Tese de Láurea se propõe a apresentar conclusão coerente e fundamentada sobre o tema, priorizando o direito dos contribuintes.

Palavras-chave: Compensação tributária; mandado de segurança; indébito tributário; indébito tributário pretérito.

ABSTRACT

This work aims to analyze the possibility for taxpayers to file a writ of mandamus in order to obtain judicial recognition of their right to tax offset when it involves tax overpayments made prior to the filing of the action. The answer will be obtained through a theoretical study of doctrinal lessons in tax, civil, constitutional, and procedural law, as well as through statements from the Supreme Court and Superior Court of Justice, the highest courts in Brazil. Therefore, the concepts of tax offset and writ of mandamus will be explained, as well as how these two elements relate to each other in tax practice. Additionally, the work will provide an in-depth analysis of Supreme Court Summaries 269 and 271, and Superior Court of Justice Summary 213, as they influence decisions on the subject and are relevant to the conclusion of this work. Thus, this Thesis aims to present a coherent and well-founded conclusion on the topic, prioritizing the rights of taxpayers.

Keywords: Tax offset; writ of mandamus; tax undue payment; past tax undue payment.

SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	9
1 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E MANDADO DE SEGURANÇA: ASPECTOS CONCEITUAIS	12
1.1 Compensação tributária: aspectos conceituais e práticos	12
1.1.1 Compensação no direito privado	12
1.1.2 Compensação no direito tributário	13
1.1.2.1 <i>Crédito Tributário</i>	15
1.1.2.2 <i>Indébito tributário</i>	17
1.1.2.3 <i>Compensação entre o crédito e o indébito tributários</i>	20
1.1.3 Direito à compensação	22
1.1.4 Aspectos práticos da compensação tributária federal	24
1.2 Mandado de segurança: previsão legal e finalidade	27
1.2.1 Perspectiva histórica e finalidade do mandado de segurança no Brasil	27
1.2.2 Aspectos conceituais do mandado de segurança	31
1.3 Uso do mandado de segurança para o reconhecimento do indébito tributário e de sua respectiva compensação	36
1.3.1 Mandado de segurança em matéria tributária	36
1.3.2 Segurança ao direito à compensação tributária	39
2 MANDADO DE SEGURANÇA PARA COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO RECOLHIDO ANTES DA IMPETRAÇÃO	43
2.1 Jurisprudência judicial – STF e STJ	44
2.1.1 Súmulas 269 e 271 do STF: “Efeitos patrimoniais pretéritos”	44
2.1.2 Súmula 213 do STJ: Mandado de segurança para declaração do direito à compensação	48
2.1.3 Aparente conflito de entendimentos do STF e do STJ	52
2.2 Conclusão do STJ: EREsp nº 1.770.495/RS	54
2.3 Possibilidade do uso do mandado de segurança	58
CONCLUSÕES	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
JURISPRUDÊNCIA CITADA	68

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

No âmbito da ordem tributária, a relação entre o Estado e o contribuinte é marcada por relativa constância, especialmente em razão do surgimento e extinção de diversas obrigações tributárias, relativas a distintos tributos e períodos de apuração. No contexto dessa relação intensa e complexa¹, o Fisco pode figurar não só como credor (em relação ao pagamento do tributo), mas também como devedor, especialmente na hipótese em que o contribuinte paga determinado valor que não era devido (o chamado “indébito tributário”), surgindo o dever do Estado de restituir as importâncias ao indivíduo.

Desse modo, figurando o contribuinte e o Fisco como devedores um do outro simultaneamente, surge a possibilidade da compensação dessas dívidas, de modo que a obrigação do contribuinte, de pagar o tributo, e a do Fisco, de restituir o indébito tributário, poderão ser confrontadas e mutuamente extintas.

A compensação tributária, por si só, é um tema de elevada relevância para estudo, já que costuma ser o meio mais utilizado pelos contribuintes para reaverem seus créditos frente ao Fisco. Conforme relatório da Controladoria Geral da União², apenas dentre as declarações de compensação de tributos federais homologadas tacitamente, foi compensado um montante de mais de 13,8 bilhões de reais somente em 2019.

A compensação, como a maioria dos institutos tributários, envolve entraves entre o Fisco e o contribuinte, considerando especialmente a insegurança jurídica do ordenamento tributário, acompanhada de recusas usuais à compensação de débitos por parte do Estado. Como resposta, o contribuinte costumeiramente busca ter o seu direito à compensação assegurado pelo Poder Judiciário.

Para tanto, a impetração de mandado de segurança é uma das medidas mais utilizadas pelo contribuinte, posto se tratar de remédio constitucional destinado à proteção de direitos violados ou sob ameaça de violação por autoridade pública. Além disso, trata-se do meio mais célere e eficiente para assegurar o direito de propriedade do contribuinte, garantindo-lhe a devida segurança jurídica, além de não exigir o pagamento de honorários sucumbenciais. Do

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 733.

² BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Relatório de avaliação: Exercício 2021*. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, p. 21-22. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/962170>. Acesso em: 15 out. 2022.

tema, no entanto, emergem inúmeras controvérsias, sendo que o presente trabalho se propõe a analisar uma delas: a possibilidade de o contribuinte utilizar o mandado de segurança para ter reconhecido o seu direito à compensação de valores que foram indevidamente recolhidos antes da impetração da ação (ao invés de valores que virão a ser cobrados e recolhidos em momento posterior ao ingresso no Judiciário).

A controvérsia ganhou relevância, notadamente pela divergência jurisprudencial nos tribunais brasileiros, que partem de diferentes interpretações da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A jurisprudência brasileira se dividiu porque, para parte dela, o citado instituto processual não poderia produzir efeitos patrimoniais pretéritos à luz das Súmulas 269 e 271 do STF e, por essa razão, não seria adequado para tais fins, considerando que o pagamento do indébito teria sido feito no passado. Por outro lado, uma segunda linha de interpretação da jurisprudência entendia que, nesse caso, não há produção de efeitos patrimoniais pretéritos porque a compensação só gera efeitos prospectivos, com base na Súmula 213 do STJ e em uma aplicação mais restrita das Súmulas do STF supracitadas.

Como resultado, com vistas a dar fim a essa divergência, o STJ, em novembro de 2021, julgou os Embargos de Divergência opostos no âmbito do Recurso Especial nº 1.770.495/RS (EREsp nº 1.770.495/RS). No caso, o STJ acolheu a segunda posição, trazendo correta conciliação entre a sua jurisprudência e a do STF. Especialmente por esse motivo, o julgado será analisado com especial atenção, traçando também um panorama geral da jurisprudência acerca do assunto, para se defender uma conclusão coerente para a questão.

Frente a esse contexto, o presente trabalho visa, em síntese: (i) expor um breve panorama da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o assunto, com ênfase na divergência de entendimentos; (ii) analisar o contexto, os fundamentos, a conclusão, a tecnicidade e a suficiência da decisão proferida pelo STJ, bem como tecer críticas ao teor do precedente, já que se propôs a pôr fim à discordância sobre o assunto ao proferir decisão no âmbito de embargos de divergência; e (iii) discorrer sobre as razões pelas quais o mandado de segurança seria instrumento adequado para a declaração do direito à compensação, inclusive dos indébitos tributários recolhidos antes da impetração da ação, à luz da legislação e doutrina jurídica brasileiras.

Para tanto, o estudo será norteado de modo a responder às seguintes perguntas. O mandado de segurança é o meio processual adequado para reconhecer um eventual direito à compensação de indébitos tributários do contribuinte? Caso positivo, por quê? É possível que

o Poder Judiciário reconheça direito do contribuinte à compensação tributária de valores que já foram recolhidos, antes da impetração do mandado de segurança? Isso implica na produção de efeitos patrimoniais pretéritos? Qual a abordagem adotada pelo STJ nos EREsp nº 1.770.495/RS para resolver essas perguntas e quais os possíveis impactos da decisão? A decisão discutiu o mérito da questão de forma técnica e suficiente?

Vale ressaltar que o tema sofrerá alguns recortes, visando uma maior profundidade do estudo. Assim, sem desconsiderar os tributos de competência dos demais entes federativos, o trabalho abordará principalmente discussões relativas a tributos e procedimentos federais. Ainda, justificado pela representatividade dos pedidos de compensação federais, o estudo focará na prática das pessoas jurídicas (com menor detalhamento dos casos de pessoas físicas).

O trabalho será estruturado de forma a expor os conceitos básicos envolvidos na temática, para, então, discutir aspectos práticos e o cerne da questão. Desse modo, no primeiro capítulo, será explorado o conceito de compensação tributária, à luz da legislação e da doutrina brasileira, destacando também a relevância dessa prática para os contribuintes. Em seguida e de igual modo, serão detalhados o conceito e a finalidade do mandado de segurança, especificamente na ótica do direito processual e constitucional. Assentadas tais premissas, os dois assuntos serão relacionados, de modo a expor a utilização do mandado de segurança como via processual adequada para a declaração do direito à compensação tributária. No segundo capítulo, será abordada a divergência jurisprudencial relacionada aos indébitos recolhidos antes da impetração do mandado de segurança, sob dois enfoques: do conteúdo e real significado das Súmulas do STJ e do STF citadas pelas decisões discordantes; e do teor dos EREsp nº 1.770.495/RS. Por fim, será exposta a conclusão da pesquisa sobre a questão central, com base nos conceitos e entendimentos expostos no decorrer do trabalho. Com base nisso, serão tecidas críticas sobre o atual entendimento da jurisprudência, abrindo margem para a previsão de um possível cenário de precedentes judiciais após o julgado do STJ sobre a questão.

Assim, mais que explicar o tema ou entender o recente posicionamento do STJ a respeito, o estudo se propõe a expor as bases e origens da discussão, mediante postura analítica e crítica.

1 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E MANDADO DE SEGURANÇA: ASPECTOS CONCEITUAIS

1.1 Compensação tributária: aspectos conceituais e práticos

1.1.1 Compensação no direito privado

A compensação não é exclusiva, nem original, do âmbito tributário: sua base conceitual é proveniente do direito privado, mais especificamente da disciplina civilista das obrigações, tratando-se de instituto há muito consolidado, cujas bases remontam ao direito romano³. Isso auxilia a interpretação do instituto, já que, conforme dispõe o artigo 109 da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)⁴, os princípios gerais do direito privado podem ser utilizados para pesquisa da definição dos institutos comuns ao direito tributário⁵.

No âmbito privado, a compensação é disciplinada especialmente pelos artigos 368 a 380 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil – “CC”), encontrando nos dois primeiros a disciplina geral a respeito, que dispõem:

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

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

Com base nisso, não é de difícil apreensão o fato de que a compensação é uma forma de extinção de obrigações, quando da existência de créditos e débitos recíprocos entre dois indivíduos. Com clareza, SÍLVIO DE SALVO VENOSA resume o instituto como um “acerto de débito e crédito entre duas pessoas que têm, ao mesmo tempo, a condição recíproca de credor

³ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 114.

⁴ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

⁵ Nas palavras de FÁBIO FANUCCHI: “O Direito Tributário [...] vai buscar fatos e atos regulados no direito privado para estabelecer imposições sobre eles. No instante em que assim procede, manifesta-se a relação mantida entre dois ramos distintos das ciências jurídicas.” (FACUCCHINI, Fábio, *Curso de direito tributário brasileiro*, v. I, 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 2. Apud CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do Novo Código Civil do direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). *Direito Tributário e Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 197-150).

e devedor”⁶. Em complemento, nas palavras de MARIA HELENA DINIZ, a compensação corresponde ao “desconto de um débito a outro ou a operação de mútua quitação entre credores recíprocos”⁷.

A “razão de ser” do instituto é a praticabilidade, de modo que, havendo créditos recíprocos entre dois indivíduos, inútil seria a realização de duas transferências de bens, de um sujeito “A” para “B” e de “B” para “A”, em igual montante, sendo que, na prática, os proveitos vinculados às prestações são mutuamente anuláveis, conforme explica ALCIDES JORGE COSTA, citando HENRI DE PAGE⁸.

De acordo com a doutrina civilista, a compensação privada pode ser de três espécies: legal, convencional ou judicial – sendo a primeira, a decorrente da lei; a segunda, do acordo de vontade entre o credor e o devedor; e a terceira, de determinação judicial⁹. Mais especificamente quanto à primeira espécie, configura-se a compensação legal quando presentes os pressupostos previstos nos artigos 368 a 380 do CC. Para isso, a doutrina destaca como principais requisitos (i) a reciprocidade de créditos e débitos (artigos 368 e 371¹⁰); (ii) a homogeneidade (ou fungibilidade) das prestações (artigos 369¹¹); e (iii) a liquidez, certeza e exigibilidade dos créditos (artigo 369)¹². Tais considerações têm especial pertinência para os fins do presente trabalho, já que a compensação tributária, como se verá mais adiante, corresponderá inevitavelmente à espécie legal, invocando requisitos semelhantes.

⁶ VENOSA, Sílvio de S. *Direito Civil - Obrigações e Responsabilidade Civil - Vol. 2*. São Paulo: Atlas, 2022. p. 275.

⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 115.

⁸ PAGE, Henri d. *Traité Élémentaire de Droit Civil Belge*, 1950, p. 588. *Apud* COSTA, Alcides Jorge. *Compensação*. In: _____. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003. p. 172-204.

⁹ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 115; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Da compensação*. In: _____. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. v. 2, p. 365.

¹⁰ “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” e “Art. 371. O devedor somente pode compensar com o credor o que este lhe dever; mas o fiador pode compensar sua dívida com a de seu credor ao afiançado.”

¹¹ “Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.”

¹² DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 115-118.; Sílvio de S. *Direito Civil - Obrigações e Responsabilidade Civil - Vol. 2*. São Paulo: Atlas, 2022. p. 277.

1.1.2 Compensação no direito tributário

Como restará evidente, a compensação tributária guarda grande semelhança com a do regime privado. Tanto assim, que a doutrina tributária costuma partir do conceito expresso no artigo 368 do CC, bem como das lições do direito privado acerca do instituto, para explicar sua aplicação às dívidas fiscais¹³.

Apesar disso, a base normativa da compensação em matéria tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, é distinta daquela do direito civil. A redação original do Código Civil até previa a aplicação do regime civilista às dívidas fiscais em seu artigo 374¹⁴. Contudo, após alguns meses da promulgação do CC, o dispositivo foi logo revogado pela Medida Provisória nº 104/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.677/2003, já que somente lei complementar poderia dispor sobre o tema¹⁵.

Em vista disso, a compensação tributária foi disciplinada por normas próprias, especificamente pelo CTN (recebido com status de lei complementar pela Constituição Federal do Brasil de 1988), que, em seus artigos 156, inciso II, 170 e 170-A, dispôs:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

II - a compensação;

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

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

¹³ Nesse sentido, cita-se as explanações de LUÍS EDUARDO SCHOUERI (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 733); REGINA HELENA COSTA (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 116) e LUCIANO DA SILVA AMARO (AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 164).

¹⁴ “Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e para fiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.”

¹⁵ A esse respeito, dispôs a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 104/2003, acima referida: “2. A norma em causa é inconstitucional, porquanto *inserta em âmbito temático constitucionalmente reservado à lei complementar*, a teor do art. 146, III, b, da Constituição de 1988 [...]. 4. Assim, a presente proposta consiste na revogação do art. 374 da Lei nº 10.406, de 2002, de forma a manter subordinada à legislação tributária as hipóteses de compensação de tributos e contribuições, tendo em vista - insista-se - que a referida norma, introduzida pelo novo Código Civil, terá sérios obstáculos para a sua consecução no âmbito fiscal, podendo promover, com isso, graves prejuízos ao Erário.” (destaque da autora)

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

Em linha com o conceito civilista, a compensação tributária também é considerada uma modalidade de extinção de obrigações. Especifica o *caput* do artigo 170 que, havendo dívidas recíprocas entre o Estado e o contribuinte, elas poderão ser compensadas entre si.

Assim, do mesmo modo que as obrigações privadas e mútuas podem ser extintas mediante a compensação, no âmbito fiscal, a dívida do contribuinte em favor da Fazenda Pública (o crédito tributário), decorrente de uma obrigação tributária¹⁶, poderá ser compensado com um crédito que ele detenha contra o ente público (o “indébito tributário”)¹⁷.

1.1.2.1 Crédito Tributário

O primeiro elemento da compensação é o crédito tributário, que, em linhas gerais, corresponde ao objeto da obrigação do contribuinte de pagar determinado tributo ao Estado. Inicialmente, o crédito estará sempre atrelado a uma previsão legal, diferentemente da maioria das obrigações entre particulares, que surgem a partir de convenções contratuais. Assim, a lei tributária instituirá uma hipótese de incidência que ensejará o pagamento de tributo ao ente federativo competente. Importante destacar que essa lei deverá observar estritamente os elementos determinantes da regra de incidência previstos na Constituição Federal, que autoriza a criação do tributo, delinea seu escopo e determina a competência tributária para tanto.

A hipótese de incidência pode ser compreendida como a previsão normativa de uma situação que, se verificada na realidade, deverá gerar o dever de recolhimento de determinado tributo. Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA, corresponde a uma “referência abstrata a uma situação da hipótese de incidência de uma regra de tributação”¹⁸. Para tanto, a lei há de

¹⁶ CTN, “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

¹⁷ Conforme especifica o professor e especialista PAULO CÉSAR CONRADO, “[...] nela, compensação, o direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) e o dever jurídico do contribuinte (débito tributário) desaparecem (desaparecendo, via de consequência, a própria obrigação tributária) porque anulados pela existência de um débito do Fisco e de um correspondente crédito do contribuinte.” (CONRADO, Paulo César. Compensação tributária e suspensão da exigibilidade do crédito tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 94, São Paulo, p. 105-113, jul. 2003.)

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. *Revista Direito Tributário Atual* nº 50. ano 40. p. 200–214. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022. p. 214.

estabelecer os aspectos materiais, temporais, espaciais, pessoais e quantitativos dessa situação (i.e. “hipótese de incidência”)¹⁹. Por conseguinte, caso essa hipótese, prevista em lei, ocorra efetivamente, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo²⁰.

Destaca-se que o fato gerador não se confunde com a hipótese de incidência, já que essa corresponde à mera prescrição legal e aquele à ocorrência da hipótese no plano fático, nem com a ocorrência de um eventual fato presuntivo, que corresponde apenas a uma situação estabelecida pelo legislador que está normalmente vinculada à ocorrência do real fato gerador (como, por exemplo, a saída de mercadoria de um estabelecimento é um mero fato presuntivo do real fato gerador do ICMS, que seria a transação comercial de mercadoria de saída)²¹.

Feita a ressalva acima, é com a ocorrência do fato gerador que surge a obrigação tributária principal (citada, no presente trabalho, apenas como “obrigação tributária”), entendida como aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária – diferentemente da obrigação acessória, que decorre diretamente da legislação tributária e que tem por objeto as prestações previstas em lei, que servem ao interesse da arrecadação ou fiscalização do tributo²².

Vale dizer que a obrigação tributária, apesar de guardar estrita semelhança com as obrigações do âmbito privado – como é possível citar, como exemplo, a igualdade formal entre os sujeitos –, conta com relevantes especificidades, considerando especialmente que, por um lado, o sujeito passivo (contribuinte) é resguardado por garantias constitucionais e, por outro, o sujeito ativo (Fazenda Pública) conta com determinadas prerrogativas (estritas aos limites legais), em nome da proteção e indisponibilidade do interesse público²³.

Por fim, para que o Estado passe a exercer seu direito de crédito em relação ao

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Aspectos da hipótese de incidência tributária. In: _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 76-117.

²⁰ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

²¹ ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. *Revista Direito Tributário Atual* nº 50. ano 40. p. 200–214. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022. p. 206.

²² “Art. 113. [...] § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 525 ss.

contribuinte, tem de satisfazer o ônus de proceder ao “lançamento” do crédito tributário, entendido como um procedimento administrativo, que, em linhas gerais, verifica a efetiva ocorrência do fato gerador correspondente e apura o *quantum* devido²⁴, constituindo definitivamente o crédito tributário. Na realidade, o lançamento não gera o vínculo entre contribuinte e Fisco, mas apenas o formaliza, para que possa ser executado. A obrigação tributária surgida com o fato gerador, assim, deverá ser determinada e quantificada mediante lançamento, transformando-se no crédito tributário, cuja satisfação é incumbência do contribuinte. Por fim, conforme defende LUÍS EDUARDO SCHOUERI, com base em lições de ALCIDES JORGE COSTA, a obrigação tributária e o crédito tributário nada mais são que dois momentos distintos do dever do particular em face do Estado²⁵.

Formalizada a obrigação tributária e constituindo-se o crédito tributário, o contribuinte deverá satisfazê-la, em regra, pelo pagamento do tributo.

No entanto, o contribuinte pode vir a efetuar pagamento de determinada quantia para os cofres públicos, com intuito de pagar tributo e satisfazer suposta obrigação perante a Fazenda, quando, na realidade, não deveria tê-lo feito ou deveria, mas em quantia menor. Isto é, não havia crédito tributário a ser satisfeito pelo contribuinte, ou, ao menos, não em relação à totalidade da quantia paga. Diante desse quadro, o contribuinte passará a ser credor do Estado em relação aos valores indevidamente recolhidos, o que corresponde ao outro elemento da compensação tributária.

1.1.2.2 *Indébito tributário*

O segundo elemento da compensação é o “indébito tributário”, que nada mais é que um pagamento, do contribuinte ao Estado, realizado à título de recolhimento de tributo, mas que não era devido, seja em razão da legislação tributária aplicável, de erro do próprio contribuinte, ou de decisão judicial que assim determine, conforme prevê o artigo 165 do CTN²⁶. De acordo

²⁴ Conforme prevê o CTN: “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.”

²⁵ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 535

²⁶ “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

com o referido artigo, pela ocorrência desse pagamento indevido, o contribuinte passa a ter direito à restituição total ou parcial do valor recolhido. Assim, conforme conclui PAULO CESAR CONRADO²⁷, o pagamento indevido seria uma espécie de “fato gerador” da obrigação do Fisco, para a devolução da quantia ao indivíduo, passando esse a possuir o direito à respectiva restituição.

Considerando que o direito tributário é baseado no princípio da legalidade²⁸, o parâmetro para a definição se um tributo é devido ou não é a própria lei. Portanto, no caso de se concluir que um tributo foi pago em desacordo com a lei (em sentido amplo, compreendendo tanto leis ordinárias, quanto complementares e especialmente a Constituição Federal), isto é, em desconformidade com a hipótese de incidência, o contribuinte terá um crédito contra o Estado.

Como será mais bem exposto no próximo tópico do presente trabalho, o direito à restituição do indébito, compreendido como o crédito do contribuinte em relação ao valor pago indevidamente, é fortemente amparado em garantias constitucionais. Cita-se, por exemplo, o princípio da legalidade tributária, garantia especialmente prevista no artigo 150, inciso I, da CF/88, que dispõe ser vedado aos entes federativos, no exercício de suas respectivas competências tributárias, “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Ressalta-se, ainda, o próprio direito à propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da CF/88), já que o desembolso efetuado indevidamente pelo contribuinte corresponde a uma subtração de sua propriedade, em favor da Fazenda pública, sem fundamento legítimo.

Há divergência na doutrina se esse indébito teria realmente uma natureza tributária. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, por exemplo, entende que a denominação “tributo indevido” seria um contrassenso, sob o argumento de que, se um pagamento é indevido, já não mais seria considerado um tributo, à luz de sua natureza pautada pela legalidade. Para o professor, portanto, o indébito configura-se como um “pagamento, a título de tributo, de quantia indevida”²⁹. Por outro lado, há posições que contestam essa conclusão, tal como a de HUGO DE

elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

²⁷ CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Processo*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 95-97.

²⁸ Constituição Federal, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 729.

BRITO MACHADO, defendendo que a natureza tributária do valor pago não seria descaracterizada no caso de o recolhimento não ser devido. Para tanto, considera que “somente em face da lei tributária é que se pode afirmar ser o mesmo indevido”, concluindo que “o ser *tributário* não quer dizer ser *conforme a lei tributária*”³⁰ (destaques do original).

No âmbito terminológico, denominar a quantia paga de “tributo indevido”, de fato, como bem defende SCHOUERI, traz indeterminação e contradição, considerando que o tributo necessariamente deriva de um dever, a saber, da obrigação tributária que emana da subsunção dos fatos à norma. Se a situação não se enquadrar, parcial ou integralmente à hipótese de incidência, não se tem ocorrido o fato gerador e, muito menos, uma obrigação tributária. Se não há obrigação, não há dever; se não há obrigação, não há tributo. Logo, adotar o termo tributo indevido corresponderia a uma verdadeira contradição. Todavia, o mesmo não se pode afirmar em relação ao simples termo “indébito tributário”, adotado no decorrer desse trabalho. Isso porque o simples adjetivo “tributário” não implica necessariamente na ideia da existência de um tributo, mas faz referência genérica a atos jurídicos que permeiam a temática da lei tributária, de alguma forma, em consonância com o entendimento de MACHADO.

Passada a digressão acerca da natureza do recolhimento indevido, fato é que o contribuinte passa a ser credor, em face do Estado, da importância paga em desconformidade com a lei.

O indébito pode ser constituído por diversas razões. A esse respeito, ao prever as hipóteses de pagamento indevido passíveis de restituição, o artigo 165 do CTN lista as hipóteses que podem originar o direito compensatório³¹:

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 [sic] do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação e Análise Crítica. In: _____ (Coord.) *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 20.

³¹ Como frisa DONOVAN MAZZA LESSA: “Lembre-se, desde logo, que é justamente este pagamento indevido que corresponderá ao crédito a ser utilizado na compensação tributária, de modo que o exame de sua regulamentação legal é absolutamente necessário para o estudo da compensação” (LESSA, Donovan Mazza. *Manual de compensação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 54)

documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de *decisão condenatória*. (destaques da autora)

À luz do dispositivo, especialmente de seu primeiro inciso, apreende-se que a compensação não é cabível apenas nos casos em que o erro parte das autoridades fiscais (mediante cobrança), mas também às hipóteses em que o contribuinte efetua pagamento espontâneo de modo indevido, por erro próprio. Logo, o conhecido provérbio do direito civil “quem paga mal, paga duas vezes”³², evidentemente, não se aplica em matéria tributária, de modo que, quem paga mal, tem direito de reaver o que pagou.

Adicionalmente, o indébito se origina não só nos casos em que o contribuinte tenha cometido erro de direito (“em face da legislação tributária aplicável”), mas também aos que tenha incorrido em erro de fato (“da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”).

O segundo inciso, por sua vez, adentra em hipóteses de erros de fato, consistentes especialmente em erros de apuração do tributo devido. Destaca-se que se referem a riscos comuns dos contribuintes, considerando a complexidade de algumas operações econômicas das empresas, por exemplo, além do complexo rol de obrigações acessórias que devem ser contempladas na prática dos contribuintes. Por fim, o inciso III ainda se refere à cessão dos efeitos da decisão que tenha condenado o contribuinte a recolher certo tributo.

Em resumo, todo tipo de erro de recolhimento a título de tributo, identificado a partir da desconformidade da apuração ou cobrança com a lei, deve ser reparado mediante a restituição do valor ao contribuinte.

1.1.2.3 *Compensação entre o crédito e o indébito tributários*

A forma tradicional para o contribuinte recuperar o indébito tributário é a restituição do valor, na forma do artigo 165 do CTN, em pecúnia. Nesse caso, o contribuinte poderá requerer a restituição pela via administrativa ou judicial (em regra, pelo ajuizamento de ação de repetição

³² e.g. “Civil. Honorários de advogado. Quem paga mal paga duas vezes. [...]” (STJ, AgRg AI 203835/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 19.11.1998); e “2. Cessão de crédito. Parte ré que não comprovou a cessão e, portanto, sua legitimidade para cobrar a devedora, que não estava obrigada ao pagamento, pois quem paga mal, paga duas vezes.” (TJ-SP, Apelação Cível 1062030-16.2021.8.26.0100, Rel. Des. Elói Estevão Troly, 15ª Câmara de Direito Privado, j. 06.10.2022, DJe 06.10.2022).

de indébito tributário³³).

Como alternativa, todavia, o contribuinte poderá reaver esse valor não pela restituição, mas pela sua utilização para o pagamento de um crédito tributário (destaca-se, de tributo real e integralmente devido), requerendo, para tanto, a compensação tributária³⁴. A compensação, assim, constituir-se-á como uma forma de satisfação do direito do contribuinte à restituição³⁵.

Ocorre que, no atual cenário brasileiro, a depender da realidade do contribuinte, a compensação acaba sendo mais eficiente e útil aos seus interesses que a restituição em pecúnia. Especialmente considerando que a compensação garante o proveito imediato do crédito, já que não demanda análise prévia do Fisco ou algo semelhante, em contraste com a restituição, que deverá ser aprovada em processo administrativo ou no âmbito judiciário.

Pela compensação, em consonância com o conceito civilista, a obrigação do Estado para com o contribuinte (de restituir a quantia paga indevidamente) e a do contribuinte para com o Estado (de pagar o tributo devido e satisfazer o crédito tributário) podem ser mutuamente extintas. Por isso, o artigo 156, inciso II, do CTN, estabelece a compensação como uma *modalidade de extinção* do crédito tributário.

Note-se, no entanto, que nem sempre a compensação tributária implica a extinção do crédito tributário. Esse seria o caso, por exemplo, em que o débito do Fisco é de montante inferior ao débito do contribuinte. Nesse caso, a obrigação do Estado será satisfeita, mas não se extinguirá a do contribuinte. Conforme leciona CONRADO, a compensação se cumpre perfeitamente, mesmo sem a extinção do crédito tributário em sua integralidade. CONRADO enfatiza, para tanto, que a compensação tributária não seria somente uma forma de extinção do crédito tributário, mas também como uma forma de extinção da relação de débito do Fisco (obrigação de restituir)³⁶.

Considerando o quanto exposto acima, é possível concluir que a compensação promove o encontro do crédito tributário e do indébito fiscal, anulando-os – no montante em que forem equivalentes – e levando ao cumprimento mútuo das obrigações correspondentes. Como

³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 14. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2022. p. 476

³⁴ CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Processo*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 98.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1314.

³⁶ CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Processo*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 94-103

consequência, o indivíduo não precisará desembolsar valores para pagar sua dívida fiscal, nem o Estado mover finanças para restituir o indébito³⁷.

Por fim, cabe destaque que, à luz das espécies de compensação reconhecidas pela doutrina jurídica do âmbito privado (conforme exposto no Tópico 1.1.1), a compensação fiscal é considerada, inevitavelmente, da espécie “legal” (em detrimento das espécies convencional e judicial). Isso porque estará sempre atrelada à norma tributária, em razão do princípio da legalidade e da indisponibilidade da arrecadação pelo Estado³⁸. Por essa razão, só poderá ser efetuada quando cumpridos os requisitos previstos em lei, que são quase idênticos aos do âmbito privado.

A começar pelo primeiro requisito, também é pressuposto básico da compensação tributária a reciprocidade de créditos, posto ser necessária a coexistência de um crédito tributário (crédito do Estado e débito do contribuinte) e um indébito (crédito do contribuinte e débito do Estado). De igual modo é o pressuposto da homogeneidade (ou “fungibilidade”) das prestações, considerando que ambas as obrigações envolvidas, por natureza, serão sempre devidas em dinheiro – especialmente em razão de corresponderem ao recolhimento de tributo, sempre prestado em pecúnia³⁹ – e, conseqüentemente, fungíveis. Por fim, quanto ao terceiro requisito, verifica-se certa correspondência, mas também uma sensível diferença entre o âmbito privado e o fiscal. Tanto para a compensação privada quanto para a tributária, são exigidas a certeza e a liquidez das dívidas – consideradas como a incontestabilidade da existência da obrigação e a certeza do *quantum* devido, respectivamente⁴⁰. No entanto, os regimes divergem quanto à exigibilidade, isto é, da necessidade do vencimento da dívida. Pela simples leitura comparativa entre os artigos 368 do CC e 170 do CTN, percebe-se que a compensação realizada

³⁷ Nesse sentido, confirma a professora MISABEL DERZI, em nota de atualização às lições de ALIOMAR BALEEIRO: “A rigor, o contribuinte que pagou indevidamente o tributo, preenchidos certos requisitos, pode optar pela compensação, *hipótese em que não recebe em espécie, ou moeda corrente, mas sim em moeda escritural, com que quita seus débitos*”. (destaque da autora) (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1314)

³⁸ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. A extinção do crédito tributário. In: _____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 585; BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.* p. 1313.

³⁹ Conforme dispõe o artigo 3º do CTN, “Tributo é toda *prestação pecuniária* compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (destaque da autora)

⁴⁰ CARNELUTTI, Francesco. Istituzioni del processo civile italiano, p. 164.; SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Exceções substanciais*, p. 263. Apud JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de direito processual civil*. 55. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. v. 3, p. 263.

entre particulares só pode envolver dívidas vencidas, plenamente exigíveis, enquanto, na compensação tributária, não há essa condição, contemplando também os créditos do contribuinte que ainda não teriam vencido. Desse modo, verificados os citados elementos, a compensação tributária poderá ser aplicada e exigida perante as autoridades fiscais.

1.1.3 Direito à compensação

No âmbito da discussão doutrinária acerca da compensação, existem controvérsias acerca da existência e da base normativa de um eventual “direito à compensação”, o que tem pertinência prática no contexto de ações ajuizadas para se obter a compensação.

Para parte da doutrina, com a qual o presente trabalho concorda, tem-se o entendimento de que a compensação é um direito do contribuinte oponível ao Estado decorrente da própria Constituição Federal, independentemente de leis que a disciplinem de forma mais específica. Essa é a posição de HUGO DE BRITO MACHADO, por exemplo, para o qual o direito da compensação seria decorrente de, ao menos, cinco princípios constitucionais: o direito à propriedade, a moralidade administrativa, a cidadania, a justiça e a isonomia⁴¹.

Todavia, esse entendimento não é pacífico, sendo contestado por outros doutrinadores⁴². Nesse sentido, defende DONOVAN MAZZA LESSA que os referidos princípios não seriam suficientes para constituir o direito à compensação tributária. Para ele, “tais princípios garantem, de forma indiscutível, o direito do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente, mas isto não garante que esta restituição seja feita por meio da compensação”⁴³. A posição considera as peculiaridades no trato da receita pública⁴⁴ e que a compensação

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 487-488. apud LESSA, Donovan Mazza. Manual de compensação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.734.

⁴³ LESSA, Donovan Mazza. Manual de compensação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 116-120.

⁴⁴ Nesse sentido, JOSÉ MÖRSCHBÄCHER enfatiza que “não há um direito absoluto do cidadão à compensação tributária, porquanto os fins do Estado *exigem a realização da receita pública [...]*” (destaque da autora) (MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário e compensação. Apud LESSA, *ibid.*, p. 118.). Adicionalmente, LUÍS EDUARDO SCHOUERI pontua outras especificidades sob a perspectiva dos precatórios: “Aliás, a ideia da matriz constitucional da compensação deixa de lado o fato de que o indébito tributário passa pelo crivo do precatório: a compensação não deixa de ser expediente de que se vale o sujeito passivo para reaver o seu crédito independentemente da espera própria daquele. Cabe ao legislador ordinário, daí, sopesar de um lado o direito do sujeito passivo de não ser constrangido a pagar tributo a quem, afinal, lhe é devedor de montante indevidamente recolhido, e, de outro, o direito dos demais credores do Estado, que veem seu posicionamento da espera do pagamento do precatório ser desprezado por aqueles que têm seu crédito satisfeito pela compensação.” (SCHOUERI, *op. cit.*, p. 734)

careceria de prévia e específica autorização legal.

Uma segunda linha doutrinária entende que o direito à compensação estaria configurado a partir da disposição do artigo 170 do CTN. No entanto, a posição também sofre oposição, sob o argumento de que o artigo teria previsto tão somente o “núcleo mínimo” do instituto⁴⁵, delegando a instituição e regulação da compensação aos entes federativos por leis ordinárias próprias.

Adicionalmente, existe uma terceira linha de defesa que conclama a lei ordinária que instituiu a compensação em seu âmbito de competência como a fonte do direito à compensação. Nesse sentido, ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA defende que as disposições da Constituição Federal e do CTN se classificariam como meras normas de competência, possuindo eficácia contida, razão pela qual seriam insuficientes para a instituição de um direito à compensação. Para o autor, a compensação, após cumpridos os devidos requisitos, só poderia ser pleiteada como direito do contribuinte e dever da Fazenda a partir de uma norma específica e com eficácia plena, considerada a lei ordinária que estabeleça a compensação.⁴⁶ No âmbito federal, por exemplo, o direito à compensação emanaria das leis federais nº 8.383/1991 e 9.430/1996.

A posição adotada no presente trabalho é a de que o direito à compensação tributária decorre eminentemente da Constituição Federal, posto que o recolhimento do indébito tributário (que será objeto da compensação), expressa a violação de um direito constitucional do contribuinte – de não lhe ser exigido o pagamento de tributo sem fundamento legal (artigo 150, inciso I, da CF/88). Por conseguinte, a compensação é uma das formas de concretizar o direito à recuperação desse indébito, ficando a cargo do CTN e das leis ordinárias apenas instrumentalizar esse direito. Nesse sentido, eventuais restrições do direito do contribuinte à compensação pelo CTN ou por leis ordinárias configurar-se-ia como inconstitucionais e, portanto, ilegítimas.

Como conclusão, o fundamento jurídico do direito à recuperação do indébito, não apenas mediante restituição, mas também pela compensação, é constitucional. Assim, como será visto adiante, ações ajuizadas para a proteção desse direito deverão ter como base não apenas as leis ordinárias que disciplinem a compensação, mas especialmente a garantia constitucional.

⁴⁵ LESSA, *op. cit.*, p. 113-115.

⁴⁶ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46. São Paulo: IBDT, 2020. p. 407.

De todo modo, não restam dúvidas que o contribuinte tem direito à restituição de seu indébito mediante compensação. Isso é importante porque corresponde a um pressuposto para o ajuizamento de ações judiciais que visem o reconhecimento desse direito ou para o início de procedimento compensatório no âmbito administrativo.

1.1.4 Aspectos práticos da compensação tributária federal

Para ilustrar os aspectos conceituais acima expostos, é interessante analisar o procedimento pelo qual os pedidos de compensação são feitos, a fim de que se tenha uma visão ampla da operação de compensação e seja possível visualizar a pertinência do uso do mandado de segurança.

Considerando que cada ente federativo, em cumprimento ao artigo 170 do CTN, possui normas próprias que disciplinam a compensação de seus respectivos tributos, convém traçar um recorte temático, visando uma análise mais aprofundada, limitando-se o presente trabalho a expor os procedimentos relativos aos tributos federais.

No âmbito federal, a compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (“RFB”) foi disciplinada pelos artigos 66, da Lei nº 8.383/1991, e 74, da Lei nº 9.430/1996, bem como pelo Decreto nº 2.138/1997 e pela Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021 (“IN RFB 2.055/21”). A Lei nº 8.383/1991 foi a que primeiro autorizou a compensação de créditos tributários federais, especificamente entre tributos da mesma espécie. Já a Lei nº 9.430/1996 trouxe regras mais específicas⁴⁷ e ampliou as hipóteses de compensação, que passaram a incluir também a compensação entre créditos de tributos diferentes – possibilitando, inclusive, a “compensação cruzada” (entre tributos e contribuições previdenciárias). A IN RFB 2.055/21, por sua vez, corresponde ao ato da RFB, vigente na data do presente trabalho, que prescreveu as peculiaridades procedimentais da compensação.

Pela leitura conjunta das citadas normas, apreende-se que as etapas para o surgimento e realização da compensação são as seguintes: (i) havendo recolhimento indevido de tributos ou contribuições federais pelo contribuinte, esse passa a deter um crédito contra a Fazenda; (ii) optando pela compensação de um tributo com esse crédito (em detrimento do recebimento do valor via restituição), o contribuinte deve preencher uma declaração de compensação por meio

⁴⁷ Tais como a forma (art. 74, § 1º) e os efeitos (§§ 2º e 6º) do pedido de compensação, restrições (§§ 3º e 12º), o prazo para a homologação da declaração de compensação (§ 5º), as consequências da não-homologação do pedido e a possibilidade de contestação administrativa nessa hipótese (§§ 7º a 11º e 17º a 18º).

do programa PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), descrevendo ambos os valores; (iii) com a declaração, a obrigação é extinta, sob condição resolutória de sua posterior homologação⁴⁸, e o débito é considerado confessado; (iv) o contribuinte, então, deixa de pagar seu débito com pecúnia, utilizando-se do crédito declarado; (v) a declaração será analisada pela RFB em um prazo de 5 anos, podendo ser homologada ou não; (vi) caso não seja homologada, o contribuinte será intimado a recolher o débito; (vii) o contribuinte, então, poderá (a) realizar o pagamento ou parcelamento do débito, (b) não pagar e manter-se inerte, o que ensejará sua inscrição na Dívida Ativa da União, ou (c) não pagar e apresentar manifestação de inconformidade e, no caso de essa não acolhida, recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)⁴⁹; (viii) por fim, caso as decisões administrativas lhes sejam desfavoráveis, o contribuinte poderá, ainda, submeter seu caso ao Poder Judiciário, buscando a reforma do entendimento.

Nesse ínterim, o crédito também poderá ser discutido na via judicial, em ações de conhecimento. Assim, antes da apresentação do PER/DCOMP, o contribuinte deverá requerer a habilitação de seu crédito, decorrente de decisão judicial transitada em julgado, junto à Delegacia da RFB competente. Essa habilitação nada mais é que uma análise meramente formal da decisão judicial acerca do crédito, não implicando no reconhecimento do direito creditório ou compensatório. Como será exposto com mais detalhes no decorrer do presente trabalho, o contribuinte também poderá requerer o reconhecimento judicial apenas de seu direito à compensação, sem quantificação do crédito, especialmente nas discussões que envolvam apenas matéria de direito. Para tanto, servirá o ajuizamento de mandado de segurança.

A partir desse quadro, é possível chegar a algumas conclusões. Dentre elas, está a de que, embora o contribuinte possa buscar a intervenção do Poder Judiciário para assegurar seu direito, a compensação independe de autorização judicial, operacionalizando-se, por excelência, no âmbito administrativo (no caso dos tributos federais, junto à Secretaria da Receita Federal). De igual modo, a compensação independe de requerimento administrativo prévio (o que não se confunde com a homologação, que corresponde à apreciação pela RFB da compensação já praticada com a apresentação do PER/DCOMP). A esse respeito, vale citar a

⁴⁸ Sendo a condição resolutiva (sinônimo de resolutória), “aquela cuja verificação extingue a eficácia do negócio jurídico” (AMARAL, Francisco. Elementos acidentais do negócio jurídico. Condição. Termo. Encargo. In: _____. *Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 575), considera-se que o pedido de compensação extingue o crédito tributário de forma imediata, mas terá seus efeitos cassados no caso de não ser homologado.

⁴⁹ LESSA, Donovan Mazza. *Manual de compensação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 186-277.

existência de normas que condicionavam a compensação à apreciação da RFB, mas que foram posteriormente revogadas⁵⁰.

Por essas razões, assim como reconhece a doutrina tributária⁵¹, a homologação da compensação de tributos federais é equivalente ao lançamento por homologação de tributos. Isso porque, nessa modalidade de lançamento de crédito tributário, o próprio contribuinte apura o seu débito e o recolhe, independentemente de qualquer ato administrativo prévio, tendo a RFB o prazo de 5 anos para apreciar esse recolhimento e o homologar ou não⁵².

Por fim, vale ressaltar a previsão, no ordenamento jurídico tributário, da compensação de ofício, isto é, de iniciativa da RFB. No entanto, por não guardar relação direta com a temática ora discutida, não se adentrará em seus detalhes.

Nesse contexto, como será visto adiante (Tópico 1.3), a impetração do mandado de segurança e outras modalidades de intervenção judicial, requeridas pelo contribuinte, se enquadram nesse emaranhado procedimental, com o objetivo de evitar ou atacar quaisquer entraves à homologação da declaração de compensação, o que é um risco muito comum.

1.2 Mandado de segurança: previsão legal e finalidade

1.2.1 Perspectiva histórica e finalidade do mandado de segurança no Brasil

O mandado de segurança no Brasil surge como um desdobramento da aplicação do *habeas corpus*, decorrente de uma evolução legal e jurisprudencial. Por essa razão, a finalidade do mandado de segurança pode ser mais bem compreendida à luz de seu desenvolvimento, a começar por seus traços embrionários vinculados ao *habeas corpus* até sua atual previsão normativa.

A ordem de *habeas corpus* foi instituída, pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, no Código de Processo Criminal de 1832 (“Lei de 29 de novembro de 1832”), prevendo a proteção dos cidadãos contra quaisquer atos que implicassem prisão ou

⁵⁰ Nesse sentido, a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 originalmente previa: “Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, *atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.*” (destaque da autora), cuja redação foi alterada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

⁵¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Manual de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 235; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 735.

⁵² LESSA, Donovan Mazza. *Manual de compensação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 113.

“constrangimentos” ilegais⁵³. No decorrer do tempo, diversas foram as mudanças legislativas que alteraram o escopo do instituto, restringindo-o aos casos de prisão ilegal⁵⁴.

No entanto, quando da incorporação do instituto na Constituição de 1891, seu conceito foi ampliado, de modo que passou a ser oponível aos atos ou ameaças que implicassem simplesmente em violência ou coação por ilegalidade ou abuso de poder⁵⁵. Vale pontuar que, a partir de então, o *habeas corpus* foi incluído em todas as constituições brasileiras subsequentes, com algumas mudanças conceituais, atualmente encontrando amparo no inciso LXVII do artigo 5º da CF/88⁵⁶.

Assim, após a Constituição de 1891, especialmente no início do século XX, a jurisprudência pátria começou a estender a concessão do *habeas corpus* também a casos que tinham relação indireta com o cerceamento da liberdade de locomoção dos cidadãos. Em decisão de 1909, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal – especialmente a partir do voto do Ministro Pedro Lessa – concedeu o primeiro *habeas corpus* em caso que abrangia outros direitos, sob o fundamento de que estariam sendo violados em razão de uma prévia restrição à liberdade de locomoção⁵⁷. Pela leitura de ARNOLD WALD, esse julgamento demonstrou a ampliação que o instituto vinha sofrendo: “trata-se agora de um remédio processual para garantir *todo direito certo e incontestável*, desde que relacionado de qualquer modo com o direito de locomoção”⁵⁸ (destaque da autora).

⁵³ Dispunha a Lei de 29 de novembro de 1832: “Art. 340. Todo o cidadão que entender, que elle ou outrem soffre uma prisão ou constrangimento illegal, em sua liberdade, tem direito de pedir uma ordem de - Habeas-Corpus - em seu favor.”

⁵⁴ Como, por exemplo, dispôs a Lei 2.033/1871, que, em seu artigo 18, *caput*, previa: “Art. 18. Os Juizes de Direito poderão expedir ordem de habeas-corpus a favor dos que estiverem *illegalmente presos*, ainda quando o fossem por determinação do Chefe de Policia ou de qualquer outra autoridade administrativa, e sem exclusão dos detidos a titulo de recrutamento, não estando ainda alistados como praças no exercito ou armada. [...]” (destaque da autora)

⁵⁵ Em sua redação original, constava: “Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 22 - Dar-se-á o habeas corpus, sempre que o indivíduo *sofrer ou se achar em iminente perigo de sofrer violência ou coação por ilegalidade ou abuso de poder*.” (destaque da autora)

⁵⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXVIII - conceder-se-á “habeas-corpus” sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder;”

⁵⁷ BASTOS, José Tavares. *O habeas-corpus na República*. Rio de Janeiro: H. Garnier, 1911. Disponível em: <https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/752>. Acesso em: 8 nov. 2022. p. 663.

⁵⁸ WALD, A. As Origens do Mandado de Segurança. *Revista do Serviço Público*, v. 72, n. 3. [S.l.], 1956. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4376>. Acesso em: 8 nov. 2022. p. 368.

Esse alargamento conceitual do *habeas corpus* correspondeu a nada menos que uma resposta para a demanda social pela proteção de direitos individuais, diversos da liberdade de locomoção, no Brasil. Acertadas são as considerações de ARNOLD WALD a esse respeito, quando defendeu a natureza política dessa evolução. Para ele, a ampliação do instituto é resultado de uma busca pelo “respeito dos direitos individuais, restringindo o arbítrio do executivo e dando ao judiciário a função fiscalizadora da aplicação da Constituição e das leis, que lhe pertence dentro do nosso sistema”⁵⁹.

No entanto, toda essa ampliação implicou, de certa forma, o desvirtuamento do *habeas corpus*, razão pela qual, com a reforma constitucional de 1926, o instituto foi novamente limitado aos casos de prisão ou de locomoção⁶⁰. Na oportunidade, Gudestau Pires, na Câmara dos Deputados, já defendia a criação do mandado de segurança, para a proteção dos outros direitos individuais violados por agente público não contempladas pelo *habeas corpus*, considerando que as ações existentes com essa finalidade (especialmente a ação sumária especial, criada pela Lei nº 221/1894⁶¹) tinham uma tramitação muito lenta e eram, consequentemente, ineficazes⁶². Assim, depois de 8 anos, considerando a necessidade latente por um instrumento que contemplasse os demais direitos individuais, o mandado de segurança foi devidamente instituído, primeiramente na Constituição de 1934, terceira da história do país. Em seu artigo 113, dispunha:

Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

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 petições competentes.

O instituto foi suprimido na Constituição de 1937 (Estado Novo), sendo retomado pelo

⁵⁹ Ibid, p. 374.

⁶⁰ Alterando o § 22 do artigo 72 da Constituição de 1891, que passou a dispor: “§ 22. Dar-se-há o *habeas-coprus* sempre que alguém soffrer ou se achar em imminente perido de soffrer violencia por meio de prisão ou constrangimento illegal em sua liberdade de locomoção.”

⁶¹ “Art. 13. Os juizes e tribunaes federaes processarão e julgarão as causas que se fundarem na lesão de direitos individuaes por actos ou decisão das autoridades administrativas da União.”

⁶² JUNIOR, Humberto Theodoro. *Lei do mandado de segurança*: comentada artigo por artigo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 2.

texto da constituição posterior, de 1946, com algumas mudanças de redação⁶³. Embora outorgada no Regime Militar, a Constituição de 1967 reproduziu, quase nas mesmas palavras, a previsão da constituição substituída⁶⁴.

Atualmente, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF/88”), o mandado de segurança encontra-se inserido no âmbito do artigo 5º, especificamente nos incisos LXIX e LXX, o que sinaliza o evidente objetivo do instituto de proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, considerando o teor do citado artigo no contexto da nova Constituição Cidadã. *In verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;

Para HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, a CF/88 trouxe relevantes inovações na conceituação do mandando de segurança, quando comparada com as previsões normativas pretéritas. Dentre elas, destaca-se (i) a supressão da “inconstitucionalidade e ilegalidade manifestas” como requisito para a admissibilidade da ação; (ii) o cabimento do mandado de segurança para a proteção de direitos coletivos (e não somente individuais); e (iii) a possibilidade de impetração contra pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, antes não prevista⁶⁵.

⁶³ “Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 24 - Para proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus, conceder-se-á mandado de segurança, seja qual for a autoridade responsável pela ilegalidade ou abuso de poder.”

⁶⁴ “Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 21 - Conceder-se-á mandado de segurança, para proteger direito individual liquido e certo não amparado por habeas corpus , seja qual for a autoridade responsável pela ilegalidade ou abuso de poder.”

⁶⁵ JUNIOR, Humberto Theodoro. *Lei do mandado de segurança*: comentada artigo por artigo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 4.

Já no plano infraconstitucional, em 2009, foi promulgada a Lei nº 12.016 (conhecida como Lei do Mandado de Segurança), cujo objetivo foi unificar as regras existentes do remédio constitucional e consolidar a jurisprudência a respeito⁶⁶. A referida lei revogou a antiga Lei 1.533/1951, que disciplinava o assunto, trazendo mudanças pontuais.

A partir dessa perspectiva histórica e normativa do mandado de segurança, algumas conclusões conceituais preliminares podem ser apreendidas. Destacam-se as de que o instituto se trata, claramente, de um remédio constitucional e que sua finalidade é a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Por conseguinte, configura-se como um instrumento de proteção contra atos administrativos (em sentido amplo) ilegais ou abusivos mediante tutela jurisdicional.

Nesse sentido, confirma o ex-Ministro do STJ ADHEMAR MACIEL, que o mandado de segurança seria “o mais aperfeiçoado instrumento processual constitucional na defesa dos direitos fundamentais no Brasil”⁶⁷.

1.2.2 Aspectos conceituais do mandado de segurança

O mandado de segurança, como toda medida judicial, possui um desenho próprio, com regras de cabimento, finalidade e processamento específicos. Para fins de conceituação, é de grande valor a definição que a Lei do Mandado de Segurança previu em seu primeiro artigo, dispondo:

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger *direito líquido e certo*, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, *ilegalmente ou com abuso de poder*, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer *violação* ou houver *justo receio de sofrê-la* por parte de *autoridade*, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça. (destaques da autora, com ênfase nos elementos centrais do mandado de segurança)

⁶⁶ Nesse sentido, dispôs a Exposição de Motivos da Lei nº 12.016/09: “2. Decorridos mais de sessenta e cinco anos da introdução do instituto do mandado de segurança no direito processual pela Carta Política de 1934 e quase meio século após a edição da Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951, que o regulamentou de modo sistemático, evidenciou-se a necessidade de atualizar a legislação sobre a matéria, considerando as modificações constitucionais acerca do tema e as alterações legais que sofreu. Não bastasse isso, o mandado de segurança gerou ampla jurisprudência sobre seus mais variados aspectos, que está sedimentada em súmulas dos tribunais. 3. Nesse contexto, o projeto se integra no movimento de reforma legal que busca a maior coerência do sistema legislativo, para facilitar o conhecimento do direito vigente aos profissionais da área e ao cidadão, mediante a atualização, por consolidação em diploma único, de todas as normas que regem a mesma matéria.”

⁶⁷ MACIEL, Adhemar Ferreira. Mandado de segurança. Direito líquido e certo. In: BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Doutrina: STJ dez anos a serviço da Justiça*. ed. comemorativa. Brasília: Editora Consulex Ltda., 1999. p. 298.

Em complemento, HELY LOPES MEIRELLES – em clássica obra que, apesar de escrita e atualizada na vigência da revogada Lei nº 1.533/51 e antes da promulgação da Lei nº 12.016/2009, já se encontrava em estrita consonância com a conceituação atual – definiu o instituto da seguinte maneira:

Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça [...].⁶⁸

O *mandado de segurança*, como a lei regulamentar [Lei nº 1.533/51] o considera, é *ação civil de rito sumário especial*, destinada a afastar ofensa a direito subjetivo individual ou coletivo, privado ou público, através de ordem corretiva ou impeditiva da ilegalidade, ordem, esta, a ser cumprida especificamente pela autoridade coatora, em atendimento da notificação judicial.⁶⁹ (destaques da autora)

Conjugando as definições acima, tem-se primeiramente que o mandado de segurança possui um caráter subsidiário⁷⁰, porque é aplicável a todos os casos não amparados por *habeas corpus* ou *habeas data*⁷¹. Desse modo, ocorrendo violação ou ameaça ao direito à locomoção, cuja violação deve ser buscada mediante *habeas corpus*, por exemplo, o uso do mandado de segurança não será admitido. Vale dizer que, em tema tributário, evidentemente, dentre esses três instrumentos, o mandado de segurança é o único adequado.

Quanto à sua natureza jurídica, a doutrina entende se tratar de uma dupla natureza, conforme analisado sob a perspectiva constitucional ou processual. No primeiro plano, trata-se de uma garantia ou remédio constitucional, com objeto específico, aplicável somente aos casos que se enquadrem na previsão do inciso LXIX do artigo 5º da Carta Magna. No segundo, trata-se de uma ação civil, independentemente do conteúdo que vincule (civil, penal ou tributário, por exemplo), de rito especial, conhecidamente por sua sumariedade⁷². Pode ser

⁶⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, “*hebeas data*”. 14. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1989. p. 15.

⁶⁹ Ibid, p. 20.

⁷⁰ MORAES, Alexandre D. *Direito Constitucional*. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 203.

⁷¹ Sendo esse o instrumento processual destinado à proteção das informações dos cidadãos detidas por entidades governamentais ou de caráter público, previsto no inciso LXXII do artigo 5º da CF/88 e na Lei nº 9.507/1997.

⁷² QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. *Mandado de segurança no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 20.; Hely Lopes. Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, “*hebeas data*”. 14. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1989. p. 20.

simplificadamente resumida como uma “ação constitucional, de natureza civil”⁷³.

Além disso, o mandado de segurança pode ser classificado em espécies, conforme apreende-se dos textos normativos que o disciplinam.

Primeiramente, o *mandamus* pode ser individual ou coletivo. Sendo individual, o mandado de segurança discutirá a violação a direito que se refira à esfera jurídica de um particular (como, na maior parte, é o caso das discussões tributárias). Sendo coletivo, poderá ser pleiteado por determinados sujeitos⁷⁴ para amparar direitos (i) coletivos, sendo esses os transindividuais de natureza indivisível⁷⁵; (ii) individuais homogêneos, entendidos como os direitos acidentalmente coletivos, originados de interesses singulares que compartilham a mesma causa de pedir⁷⁶⁻⁷⁷; ou (iii) difusos, que, embora não previstos expressamente na Lei do Mandado de Segurança, são também passíveis de proteção, conforme entendimento doutrinário⁷⁸. Destaca-se que, no âmbito tributário, prevalece, em número e frequência, o ajuizamento de mandados de segurança individuais, embora existam casos de coletivos (especialmente por associações).

Em segundo lugar, o mandado de segurança pode ser repressivo ou preventivo, classificação que é apreendida, de modo mais claro, somente após a redação do artigo 1º da Lei nº 12.016/2009. Conforme ALEXANDRE DE MORAES, o primeiro busca reprimir uma ilegalidade já cometida, enquanto o segundo é cabível nas situações em que “o impetrante demonstrar justo receio de sofrer uma violação de direito líquido e certo por parte da autoridade impetrada”⁷⁹.

A respeito das partes da relação processual no mandado de segurança, deve figurar no polo ativo o titular do direito sob discussão (impetrante) e, no passivo, a autoridade coatora

⁷³ MORAES, Alexandre D. *Direito Constitucional*. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 203.

⁷⁴ Apenas partidos políticos (com representação no Congresso Nacional), organizações sindicais, entidades de classe ou associações legalmente constituídas (e em funcionamento, no mínimo, um ano antes da impetração) e ainda, apenas em defesa dos interesses de seus membros ou associados (CF/88, art. 5º, inc. LXX, e Lei nº 12.016/2009, art. 21, par. ú.).

⁷⁵ Lei nº 12.016/2009, art. 21, I.

⁷⁶ Lei nº 12.016/2009, art. 21, II.

⁷⁷ BULOS, Uadi Lammêgo, *Curso de direito constitucional*, p. 588. Apud QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. *Mandado de segurança no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 18

⁷⁸ BUENO, Cassio Scarpinella, *A nova lei do mandado de segurança*. p. 172-173; JR., Hermes Zannetti, *Mandado de segurança coletivo: aspectos processuais controversos*, p. 32. Apud QUINTANILHA; PEREIRA, *op. cit.*, p. 19-20

⁷⁹ MORAES, Alexandre D. *Direito Constitucional*. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 202.

(impetrado). A legitimidade para integrar o polo ativo é definida conforme o impetrante tenha um direito subjetivo próprio a defender em juízo (capacidade processual) – podendo ser pessoa física ou jurídica, independentemente de personalidade jurídica, nacional ou estrangeira e de direito público ou privado⁸⁰. Em relação ao polo passivo, o mandado de segurança deve ser impetrado contra a autoridade coatora, entendida como “a pessoa que ordena ou omite a prática do ato impugnado”⁸¹ ou, nos termos da Lei nº 12.016/2009, “aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática” (§ 3º do artigo 6º). Nesse sentido, a citada lei traz diversas pessoas equiparáveis às autoridades coatoras⁸². Vale ressaltar, ainda, que a autoridade coatora não necessariamente coincide com a pessoa jurídica de direito público relacionada, devendo ser a pessoa que age no interesse do ente público. Por exemplo, em matéria fiscal no âmbito federal, a autoridade coatora será um Delegado Regional Tributário e não o Presidente da República, o Ministro da Fazenda ou o Secretário da Receita Federal do Brasil. Isso porque, como frisa HELY LOPES MEIRELLES, “coator é a autoridade superior que pratica ou ordena *concreta e especificamente* a execução ou inexecução do ato impugnado [...]”.

Expostas as considerações classificatórias do mandado de segurança, ainda mais relevante é delinear o objeto do instituto. O mandado de segurança, em essência, visa impedir ou coibir um ato (ou omissão) de autoridade, que, eivado de ilegalidade ou abuso de poder, viole ou ameace um direito líquido e certo de um ou mais sujeitos⁸³.

Em primeiro lugar, a impetração do mandado de segurança visa atacar um ato ou omissão de autoridade. Essa autoridade será sempre uma autoridade pública, considerando a teleologia do instrumento e o regramento da Lei nº 12.016/2009. Ademais, o ato da autoridade só poderá ser discutido pela via do *mandamus* se realizado no exercício ou na pretensão de exercício de uma atividade pública⁸⁴. Desse modo, não basta que a pessoa coatora seja uma

⁸⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, “habeas data”*. 14. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1989. p. 40-41.

⁸¹ MEIRELLES, *Ibid*, p. 42.

⁸² “Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, *seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça*. § 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os *representantes ou órgãos de partidos políticos* e os *administradores de entidades autárquicas*, bem como os *dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público*, somente no que disser respeito a essas atribuições.” (destaques da autora)

⁸³ MEIRELLES, *op. cit.*, p. 28.

⁸⁴ *Ibid*, p. 22.

investida de autoridade pública, mas seu ato deve se enquadrar no âmbito da respectiva função pública. Cita-se, para ilustração, que ações privadas de um agente policial (sem qualquer relação com sua atividade policial) não poderiam ser discutidas pela via do *mandamus*. Por fim, destaca-se que o mandado de segurança não é instrumento adequado para a resolução de litígios entre particulares, já que isso ultrapassa o escopo e a finalidade do instrumento.

O segundo requisito é a presença de ilegalidade ou abuso de poder no ato coator. Isto é, trata-se da qualificação da ação ou omissão da conduta contestável por mandado de segurança. Desse modo, o remédio constitucional não poderá ser impetrado contra atos de autoridade que impliquem cerceamento de direitos (i) em estrita observância ao texto legal (e constitucional) ou (ii) no devido exercício pelas autoridades de suas respectivas competências. Pelo contrário, será cabível somente quando verificada a ocorrência de ato *ilegal* ou com *abuso de poder*, sendo que o primeiro, empregado em termo genérico, refere-se ao “descompasso entre o ato [...] e a regra jurídica na qual deveria ter sido praticado” e o segundo, ao “extravasamento do poder discricionário da autoridade coatora”⁸⁵.

Por último, o terceiro requisito, e talvez o mais relevante ou controverso nos casos concretos, é a existência de direito líquido e certo em favor do impetrante. Nesse sentido, o ato ilegal ou abusivo de autoridade precisa acarretar, necessariamente, na violação ou na ameaça a um direito líquido e certo. Conforme SÉRGIO FERRAZ, “líquido é o direito com alto grau de plausibilidade, e certo é o comprovado de plano, sem dilação probatória”⁸⁶. A esse respeito, nota-se que o significado dos termos “líquido” e “certo”, para os fins do mandado de segurança, não coincide com o do direito civil material, que os define como o *quantum* devido e a incontestabilidade da existência do direito.

Na realidade, para a impetração do remédio constitucional, o que se exige não é a liquidez e certeza do direito, mas dos fatos arguidos no processo⁸⁷. Por isso, o instituto não comporta dilação probatória, exigindo a pré-constituição de todas as provas necessárias que deem suporte à matéria fática da questão. Dessa forma, o mandado de segurança discutirá tão somente matérias de direito e nunca fatos. O magistrado, então, deverá partir dos fatos cuja existência e veracidade se revelaram incontestáveis, diante das provas apresentadas, e analisar

⁸⁵ QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. *Mandado de segurança no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 27-28.

⁸⁶ FERRAZ, Sérgio. Mandado de segurança (individual e coletivo): aspectos polêmicos. Apud QUINTANILHA; PEREIRA, *Ibid*, p. 22.

⁸⁷ QUINTANILHA; PEREIRA, *op. cit.*, p. 23.; MORAES, *op. cit.*, p. 205.

a matéria jurídica discutida.

Relevante notar que é por essa razão que o instituto acaba sendo muito eficiente em termos de celeridade, quando comparado com as demais ações ordinárias, que envolvem dilação probatória, estendendo as etapas do processo.

Além disso, o mandado de segurança também é vantajoso aos impetrantes na perspectiva do custo processual envolvido. Isso porque não se admite, no âmbito da ação, a condenação em honorários advocatícios, conforme há muito reconhecido pela jurisprudência pátria e posteriormente consolidado em lei⁸⁸.

Portanto, tendo em vista esse panorama, conclui-se ser o mandado de segurança um remédio constitucional muito eficiente para obtenção de tutela jurisdicional em favor dos cidadãos contra atos ilegais ou abusivos do Poder Público, considerando ainda a sua sumariiedade, celeridade e baixo custo financeiro. Trata-se de um dos instrumentos processuais mais adotados pelos contribuintes que buscam ter seus direitos, em matéria fiscal, reconhecidos pelo Poder Judiciário e oponíveis contra o Estado, na figura do ente arrecadador de tributos.

1.3 Uso do mandado de segurança para o reconhecimento do indébito tributário e de sua respectiva compensação

1.3.1 Mandado de segurança em matéria tributária

O mandado de segurança, como medida constitucional efetiva e vantajosa, é cabível para a proteção de inúmeros tipos de direitos, sob ameaça de autoridade pública, sendo utilizado em diversos ramos do direito. Cita-se, como exemplos comuns na prática jurídica, o uso do *mandamus* no âmbito penal, para garantir o impedimento da quebra de sigilo fiscal por autoridade policial, no âmbito trabalhista, contra decisão interlocutória que tenha causado cerceamento de defesa (considerando que não há recurso específico oponível a decisões interlocutórias na Justiça Trabalhista), ou até mesmo no licitatório, no caso de ilegalidades ou desvinculação ao edital no trâmite do processo de licitação. Ou seja, trata-se de instrumento processual com aplicabilidade muito ampla, útil a diversas situações.

Focando apenas no âmbito tributário, o instrumento ainda se aplica em diversos contextos. Em linhas gerais, o mandado de segurança tributário tem como objetivo a garantia

⁸⁸ Súmulas nºs 105 do STJ e 512 do STF e artigo 25 da Lei nº 12.016/2009.

da validade jurídica da tributação. Para tanto, poderá buscar a correção de ato da Administração Tributária (consumado ou futuro) ilegal ou abusivo, seja sob a alegação de o ato normativo, no qual se fundamenta, ser inconstitucional ou ilegal, seja por outras razões – tais como erro de apuração do Fisco, por exemplo⁸⁹. Ressalta-se que o mandado de segurança apenas não será adequado para discussão de lei em tese⁹⁰, o que significa que o contribuinte não poderá discutir apenas e diretamente o teor de determinada lei, sem relação a um ato coator específico ao seu caso.

Uma das finalidades mais usuais para a impetração do mandado de segurança em matéria tributária, por exemplo, é o reconhecimento judicial da inexigibilidade de crédito tributário, ao menos liminarmente, visando obter certidão negativa ou positiva com efeitos negativos de débitos tributários, e, com isso, garantir sua regularidade perante as autoridades fiscais, podendo atuar no mercado sem óbices fiscais.

Outra situação usual é a impetração do mandado para o reconhecimento da inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinada norma tributária, que cause justo receio ao contribuinte de que poderá vir a ser cobrado indevidamente do pagamento do tributo objeto da norma. Para tanto, poderá impetrar mandado de segurança de forma preventiva, para garantir que não será obrigado ao recolhimento. Nesse sentido, o contribuinte poderá alegar a inconstitucionalidade de uma lei estadual, por exemplo, que tenha instituído tributo cuja hipótese de incidência possivelmente será verificada em seu plano fático.

Por conseguinte, para a concessão da segurança, os requisitos formais e materiais do mandado de segurança, conforme expostos no tópico anterior, deverão estar presentes na ocasião da impetração. Sendo assim, o contribuinte deverá, primeiramente, demonstrar, com provas pré-constituídas, a existência de um direito líquido e certo do qual é titular. Considerando o cerne da relação jurídico tributária, geralmente o sujeito passivo buscará demonstrar que não é obrigado ao recolhimento de determinado tributo, ou, ao menos, não da forma ou na quantidade pretendida pelo Fisco – seja em razão de previsão de lei questionável, seja em razão de erro de apuração do *quantum* devido ou qualquer outra razão. Note-se, no entanto, que nem sempre o direito do contribuinte se resumirá ao de não recolher tributo, sendo possível que se refira à sua atuação no mercado ou à sua regularidade perante as autoridades

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*: de acordo com a Lei 12.016/09. 8. ed. São Paulo: Forma Certa, 2009. p. 23.

⁹⁰ Nesse sentido, a Súmula 266 do STF: “Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.”

fiscais. Basta que se refira a direito líquido e certo que envolva a atuação da Fazenda Pública de alguma maneira, na qualidade de autoridade coatora.

Para tanto, o contribuinte deverá juntar documentos suficientes que comprovem o direito pleiteado, tais como notas fiscais, comprovantes de propriedade, registros contábeis e fiscais (como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, Escrituração Contábil Digital e Escrituração Contábil Fiscal) no caso de pessoa jurídica, contratos, dentre outros inúmeros tipos possíveis. Os documentos devem demonstrar, suficientemente, que o direito do contribuinte, cujo reconhecimento é pleiteado, conta com considerável grau de plausibilidade (líquido), a ponto de dispensar a dilação probatória (certo).

Outrossim, o contribuinte deverá apontar como esse direito líquido e certo, relativo a fatos devidamente comprovados, foi violado ou se encontra na iminência de o ser, por ato ou omissão de autoridade pública, que, em matéria tributária, se referem às autoridades fiscais. Por isso, o mandado de segurança geralmente é impetrado, no âmbito federal, contra o Inspetor ou Delegado da Receita Federal do Brasil da região competente (em casos envolvendo tributo federal aduaneiro e não aduaneiro, respectivamente) ou, nos âmbitos estadual e municipal, contra o respectivo chefe de arrecadação do tributo sob discussão. Desse modo, deverá demonstrar o nexo de causalidade entre o ato da autoridade pública com a violação de seu direito líquido e certo defendido.

São diversos os direitos que o contribuinte possui perante o Fisco e que são por este, por vezes, violados. Sem exaurir as inúmeras hipóteses, é possível destacar os exemplos de não ser autuado para o pagamento de determinado tributo sob alíquota majorada, instituída no mesmo exercício ou antes de decorridos 90 dias da majoração (princípio da anterioridade, conforme artigo 150, inciso III, da CF/88); a expedição de certidão de regularidade fiscal em seu nome, pelas autoridades fiscais (conforme artigo 205 do CTN), no caso de não ter crédito tributário ativo; ou o simples direito de não sofrer cobrança tributária desprovida de base legal ou constitucional.

Por fim, a ameaça de um direito necessariamente ocasiona a presença do terceiro requisito para a admissibilidade do mandado de segurança tributário: o abuso de poder ou a ilegalidade do ato ou omissão da autoridade fazendária. A atuação do Fisco deve ser integralmente vinculada às previsões legais, de modo que isso já se configura como um direito do cidadão, a saber, de não ser surpreendido pelas autoridades fazendárias por conduta discricionária não prevista em lei. Desse modo, agindo o fiscal em desacordo com a lei, automaticamente estará ele violando ou ameaçando um direito do contribuinte, o que é

suficiente para a impetração do mandado de segurança.

O uso do mandado de segurança em matéria tributária é especialmente previsto em dois importantes dispositivos legais. O primeiro é o artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 12.016/1980)⁹¹, que dispõe ser o *mandamus* um dos instrumentos cabíveis para a discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública. Trata-se de uma das possíveis aplicações do instituto: tratar sobre a dívida inscrita. O segundo é o artigo 151, inciso IV, do CTN, prevendo que a concessão de medida liminar em sede de mandado de segurança suspenderá a exigibilidade do crédito tributário. Dessa forma, caso o contribuinte venha a impetrar mandado de segurança com pedido liminar para que o Fisco se abstenha de cobrar o crédito que será discutido na ação, embora possa ter o crédito constituído em lançamento, não receberá cobrança para o respectivo recolhimento enquanto perdurar a liminar (até a eventual revogação da liminar ou sentença desfavorável).

Em âmbito tributário, em que tempo e recursos são peças-chave para os contribuintes, o mandado de segurança revela-se como medida consideravelmente útil, simples e eficiente para a proteção de seus interesses. Isso especialmente ao considerar a ausência de condenação ao pagamento de honorários sucumbenciais e a celeridade do rito do *mandamus*. Assim, havendo provas que apontem para um direito líquido e certo na esfera tributária, ameaçado ou violado pelo Fisco, *i.e*, em desacordo com a legislação tributária, o contribuinte tem a faculdade de utilizar-se – como de fato se verifica na prática tributária – desse instrumento.

1.3.2 Segurança ao direito à compensação tributária

De forma mais específica, uma das finalidades possíveis do mandado de segurança, central para os fins do presente trabalho, é a de o contribuinte obter, em seu favor, declaração judicial que reconheça seu direito à compensação entre um indébito tributário que tenha recolhido e um débito tributário perante a Fazenda. Como exposto anteriormente, existe controvérsia acerca da fonte normativa do denominado direito à compensação. Mas, a despeito de parte da doutrina entender que o direito à compensação decorre da previsão do artigo 170 do CTN e outra parte, das leis ordinárias de cada um dos entes federativos, fato é que se trata de um direito constitucional. Desse modo, o mandado de segurança se coloca como instrumento

⁹¹ “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.”

que concretiza direito constitucional do contribuinte, a saber, de ter restituído valor pago a título de tributo, em desacordo com a lei.

Sendo amparado por garantia constitucional, então, o contribuinte poderá impetrar mandado de segurança contra ato ou omissão da autoridade fiscal, eivado de ilegalidade ou abuso de poder, que possa causar ou já tenha causado óbice ao seu direito à compensação. Tal possibilidade é, inclusive, prevista na Súmula 213 do STJ, declarando que “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Para que seja demonstrado o direito líquido e certo do contribuinte à compensação, imprescindível será a apresentação de documentos que comprovem suficientemente os fatos, a situação jurídica ou o negócio jurídico que façam referência aos dois objetos da compensação (crédito e indébito tributários), com ênfase na comprovação do surgimento e existência do indébito tributário. Isso porque, para utilizar-se do mandado de segurança, o direito à compensação deverá ser suportado por provas pré-constituídas, como exposto anteriormente. Assim, de acordo com a jurisprudência do STJ, expressa no Tema 118⁹², o contribuinte deverá juntar documentos que expressem “a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário” no caso de seu pedido se resumir à declaração do mero direito à compensação, ou documentos mais específicos que comprovem integralmente os valores recolhidos – especialmente os comprovantes de pagamento do indébito –, no caso de pedidos que dependam da quantificação do indébito para declará-lo como compensável.

Vale salientar que os adjetivos “líquido” e “certo” têm significados diferentes em relação ao crédito do contribuinte contra o Fisco e ao seu direito pleiteado em mandado de segurança. Em relação ao crédito, como mencionado no Tópico 1.1.2, a certeza corresponde à incontestabilidade da existência do crédito e a liquidez, à determinação do valor do crédito. Já em relação ao direito a ser protegido pelo *mandamus*, como exposto no Tópico 1.2.2, a certeza

⁹² Cujas teses dispõem que “É necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de mandado de segurança.” (REsp nº 1.111.164/BA), sendo complementada de modo a prever que: “(a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.” (REsp nº 1.365.095/SP e 1.715.256/SP)

se refere à dispensa de dilação probatória e a liquidez, à plausibilidade do direito, ambos em relação ao direito à compensação, no tema discutido. Todos esses elementos deverão ser comprovados para a concessão do mandado de segurança. Assim, deverão ser demonstrados, com provas pré-constituídas e argumentação, (i) a certeza e (ii) a liquidez do indébito, bem como (iii) a certeza e (iv) a liquidez do direito à compensação desse indébito.

Por conseguinte, o contribuinte deverá defender a existência de ameaça ou efetiva violação por parte da autoridade pública em relação ao seu direito à compensação, seja pelo justo receio de as autoridades não reconhecerem certo recolhimento como indevido (*i.e.* do indébito tributário), seja por óbices à própria compensação⁹³. Para tanto, deverá também demonstrar que essa ameaça ou efetiva violação do direito pleiteado baseia-se em ilegalidade ou abuso de poder.

Ante o exposto, algumas das possibilidades que ensejam o mandado de segurança para compensação seriam os casos de a autoridade pública não homologar um pedido administrativo de compensação, sem base legal que o justifique, ou ainda ter fatores que apontem para a possibilidade de ter sua compensação negada. Nesse último caso, considerando o procedimento compensatório federal (como exposto no Tópico 1.1.4), por exemplo, o contribuinte poderá impetrar a ação antes da apresentação de seu PER/DCOMP, para ter certeza de que não será rejeitado. Cita-se, ainda, a possibilidade de o contribuinte requerer, inclusive, a abstenção da autoridade fazendária à cobrança do crédito tributário incluído na compensação.

Em uma pequena digressão, é importante ressaltar que, até há pouco tempo, no âmbito federal, a não homologação de compensações ensejava a imposição de multa isolada, correspondente a 50% do valor do tributo (Lei 9.430/1996, artigo 74, § 17º). Desse modo, pleitear o reconhecimento do direito do contribuinte à compensação poderia preveni-lo da eventual não homologação e, mais importante, da respectiva sanção. Em março de 2023, foram julgados o Recurso Extraordinário 796.939/RS (Tema 736 da Repercussão Geral)⁹⁴ e a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.905⁹⁵. Nas duas decisões, o STF declarou essa multa isolada inconstitucional, sob o entendimento de que a não homologação da compensação não é

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*: de acordo com a Lei 12.016/09. 8. ed. São Paulo: Forma Certa, 2009. p. 351-352.

⁹⁴ STF, RE 796.939, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 20/03/2023; Tema 736-RG: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

⁹⁵ STF, ADI 4.905, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 18/03/2023, DJe 18/05/2023.

consequência de ato ilícito (especialmente na ausência de má-fé, falsidade, dolo ou fraude) para que acarrete penalidade pecuniária, bem como de que a multa corresponde à óbice ao direito de petição.

Após a mudança de entendimento, o risco de imputação de multa isolada é bem menor, já que as autoridades fiscais se submetem ao quanto decidido pelo STF em temas de Repercussão Geral. Mas a discussão teve grande importância em casos anteriores ao pronunciamento do STF e o mandado de segurança foi instrumento muito útil para a proteção do direito dos contribuintes, em meio a tais incertezas.

Por fim, retornando ao panorama geral, é necessário ressaltar que a sentença, seja liminar, seja definitiva, proferida no mandado de segurança acerca do direito à compensação tributária não tem o condão, e nem poderia ter, de condenar a Fazenda Pública à efetivação da compensação. Em sede de mandado de segurança, o magistrado não analisará o aspecto quantitativo das dívidas da Fazenda e do contribuinte, limitando tão somente à declaração de um direito: de compensação. Tal aspecto ficará ainda mais claro com as exposições do Capítulo 2, adiante.

2 MANDADO DE SEGURANÇA PARA COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO RECOLHIDO ANTES DA IMPETRAÇÃO

No âmbito da aplicação do mandado de segurança para a garantia de direito à compensação tributária, surgiu relevante controvérsia jurídica acerca da possibilidade desse instrumento constitucional ser usado para assegurar a compensação de indébitos recolhidos antes da impetração – como posteriormente denominado pela jurisprudência, o “indébito tributário pretérito”.

Considerando os requisitos para a admissibilidade do mandado de segurança, como anteriormente expostos, a anterioridade ou não do recolhimento não seria algo relevante para a análise do cabimento do instrumento processual, desde que observadas as regras de tempestividade (prazo de 120 dias). Na realidade, a discussão decorreu de um suposto conflito de conclusões jurisprudenciais do STF e do STJ sobre o tema.

Como citado anteriormente, o STJ se manifestou, por meio de sua Súmula 213, no sentido de que o mandado de segurança pode ser impetrado pelo contribuinte para obter uma declaração judicial que reconheça seu direito à compensação tributária.

No entanto, especificamente em relação ao direito à compensação do indébito tributário pretérito, parte da jurisprudência⁹⁶ passou a entender que o mandado de segurança não seria o instrumento adequado para reconhecê-lo, sob o argumento de que isso acarretaria a produção de “efeitos patrimoniais pretéritos”, o que é vedado pela Súmula 271 do STF. De acordo com essa visão, nesse caso, o mandado de segurança estaria fazendo as vezes de uma ação de cobrança, o que também é impedido pela jurisprudência do STF, formalizada em sua Súmula 269. Ou seja, as Súmulas do STF restringiriam a aplicação da Súmula 213 do STJ aos casos de indébitos pretéritos.

Por outro lado, uma segunda linha da jurisprudência⁹⁷ concluía que o uso do *mandamus* para reconhecer indébito pretérito não produziria efeito patrimonial pretérito, especialmente

⁹⁶ *e.g.* AgInt no REsp 1.770.495/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, j. 05/09/2019, DJe 16/09/2019; e AgRg no AREsp 593.508/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 17/03/2015, DJe 06/04/2015.

⁹⁷ *e.g.* EREsp 1.020.910/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 26/05/2010, DJe 08/06/2010; AgRg no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 08/04/2014, DJe 15/04/2014; REsp 1.596.218/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 02/08/2016, DJe 10/08/2016; AgInt no AREsp 1.032.984/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 21/11/2017, DJe 27/11/2017; AgInt no REsp 1.915.692/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, j. 26/04/2021, DJe 28/04/2021.

porque as consequências da concessão da segurança seriam prospectivas, verificáveis em momento futuro.

Com isso, alguns dilemas demandaram resposta, destacando-se o que viria a ser “efeito patrimonial pretérito” e como as Súmulas acima citadas poderiam ser conciliadas.

É possível observar que o tema já gerou considerável controvérsia, especialmente na jurisprudência do STJ. Não apenas sobre a instrumentalidade do mandado de segurança para esses fins, como também sobre algumas repercussões desse tema (como é o caso da discussão acerca da executoriedade judicial da sentença concessiva de segurança que declara a compensação de indébito pretérito).

Como resultado dessa discordância, foram interpostos embargos de divergência no STJ para tratar do assunto, ocasião na qual o Tribunal trouxe solução coerente e favorável ao contribuinte. Para compreendê-la e, mais importante, analisá-la criticamente, é imprescindível a exposição do contexto, propósito e aplicação das Súmulas e principais teses envolvidas na discussão. Especialmente porque os enunciados das Súmulas não podem ser apreendidos de forma irrefletida, sem atenção ao significado dos respectivos entendimentos jurisprudenciais.

2.1 Jurisprudência judicial – STF e STJ

2.1.1 Súmulas 269 e 271 do STF: “Efeitos patrimoniais pretéritos”

As Súmulas 269 e 271 do STF foram publicadas juntas, em 1963, e seus temas são interligados. Cita-se, a esse respeito, a coincidência de alguns dos precedentes que baseiam as Súmulas, por discutirem o assunto de ambas, além da frequência em que elas são consideradas e citadas conjuntamente nos julgados que discutem o tema do mandado de segurança em matéria tributária.

Ambas foram proferidas na vigência da Constituição Federal de 1946 e à Lei nº 1.533/51, antiga lei do Mandado de Segurança, posteriormente revogada pelo Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015), ou seja, formuladas com base em normas que não estão mais em vigor, embora isso não seja tão relevante quanto à diferença de contextos jurídicos. Isso porque, em 1963, o número de ações judiciais para proteção dos direitos ao contribuinte era significativamente menor que o atual. Com isso, a aplicação do mandado de segurança ao âmbito tributário era menos frequente, além de bem menos complexa.

Além disso, destaca-se que nenhuma das Súmulas foi formulada no âmbito de

discussões tributárias. Ambas se referiram a regras do mandado de segurança de um modo geral. Quase todos os precedentes, que basearam o entendimento, tratavam de discussões do direito administrativo, especialmente em relação ao pagamento de vencimentos a servidores públicos. Assim, embora se considere que as Súmulas abrangem todos os ramos do direito, o que é verdade, não se pode desconsiderar o fato de que a aplicação ao ramo tributário, com todas as especificidades que contém, pode vir a causar incongruências indesejadas.

Assentadas tais considerações gerais, a Súmula 269 apresenta o seguinte enunciado: “o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”. A ação de cobrança nada mais é que uma ação judicial de conhecimento, pelo rito comum, destinada a obter um título executivo judicial⁹⁸. Nesse sentido, a Súmula entende que a sentença concessiva de segurança não constituirá título executivo para a cobrança de dívidas do Poder Público.

Assim, a sentença proferida em mandado de segurança não poderá contemplar condenação da autoridade coatora ao pagamento (ou, no âmbito tributário, à restituição) de valores. A Súmula não se restringe à restituição de valores tributários, muito pelo contrário, já que, como dito, teve origem em julgados⁹⁹ que trataram, em sua maioria, da condenação ao pagamento de proventos em favor de servidores públicos (mais especificamente de professores da rede pública de educação, titulares de cargo em comissão e agentes militares, dentre outros). Nos casos, os servidores impetraram mandados de segurança não apenas para reconhecer seus direitos, mas para a condenação do ente público correspondente ao pagamento das verbas ou das diferenças pleiteadas.

Importante destacar que os precedentes que basearam a Súmula, seja nas sentenças recorridas, seja nas decisões do STF, não trouxeram maiores explicações sobre o porquê de o mandado de segurança não servir para a cobrança de valores, limitando-se à declaração de que o meio idôneo para tanto não é o mandado de segurança, mas, sim, a ação ordinária. Esse, inclusive, seria um primeiro ponto de atenção, porque o STF não justifica tal vedação, dificultando a compreensão da respectiva *ratio decidendi* e, conseqüentemente, a aplicação aos casos tributários.

⁹⁸ CPC, “Art. 785. A existência de título executivo extrajudicial não impede a parte de optar pelo processo de conhecimento, a fim de obter título executivo judicial.”

⁹⁹ STF, RMS 6.747, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 27/05/1963, DJ 27/06/1963; RMS 10.629, Rel. Min. Ary Franco, Tribunal Pleno, j. 11/03/1963, DJ 03/04/1963; RMS 10.065, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 17/08/1962, DJ 18/10/1962; e RMS 10.149, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 17/08/1962, DJ 20/09/1962

Todavia, as razões para a conclusão da Súmula 269 podem ser apreendidas pela simples remissão à essência do mandado de segurança, conforme esboçada no Tópico 1.2.

Primeiramente, o mandado de segurança possui um rito próprio, e as normas que o disciplinam não preveem a possibilidade de condenação ou de execução da sentença concessiva da segurança contra a autoridade coatora. Em segundo lugar, o remédio constitucional visa a proteção de um direito ameaçado ou sob ameaça, o que pode levar à interpretação de que o mandado de segurança deve limitar-se ao reconhecimento do direito e à determinação de medidas suficientes que o assegurem (inclusive mediante medida liminar), mas não mais que isso. Desse modo, pensando no caso hipotético de um contribuinte recolher tributo a maior, com fundamento em lei inconstitucional que o majorou, a declaração que reconheça o direito do contribuinte à restituição da diferença e o dever do ente público de limitar-se à cobrança sem majoração, já seria suficiente para a proteção do direito ameaçado ou sob ameaça. A condenação à restituição poderia ser considerada uma excedência de seu objetivo.

Ante o exposto, não se critica o teor da Súmula 269, que buscou delimitar o escopo do mandado de segurança, que, em essência, destina-se à proteção de um direito e não à sua execução pecuniária. No entanto, como será complementado a seguir, o entendimento da Súmula não pode ser interpretado de forma extensiva, já que apenas veda a pretensão de condenação a pagamento em sede de mandado e não à mera discussão de pagamentos feitos antes da impetração (sem efeitos condenatórios).

A Súmula 271 do STF, por sua vez, dispõe que: “*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*”. Analisando o contexto dos precedentes do STF que deram azo à formulação do entendimento¹⁰⁰, é possível perceber que, à semelhança da Súmula 269, todos os julgados da Súmula 271 discutiram o pagamento de remuneração a servidores públicos, como destacado anteriormente. Ademais, os precedentes dessa segunda Súmula possuem relação intrínseca com a conclusão da Súmula 269, porque também concluem expressamente que o mandado de segurança não pode ser utilizado como uma ação de cobrança, para o pagamento de determinada dívida.

Em relação ao enunciado da Súmula, é notável a sua vagueza terminológica,

¹⁰⁰ STF, RMS 6.747, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 27/05/1963, DJ 27/06/1963; AI 26.672, Rel. Min. Victor Nunes, Segunda Turma, j. 12/03/1963, DJ 27/03/1963; e RE 48.567, Rel. Min. Victor Nunes, Segunda Turma, j. 15/05/1962, DJ 15/06/1962.

especialmente no que diz respeito à expressão “efeitos patrimoniais em relação a período pretérito”. Ao contrário da Súmula 269, que cravou a inaplicabilidade do mandado de segurança para fins de ação de cobrança, a Súmula 271 atrela a vedação do uso do instrumento processual a um fenômeno não definido em lei, doutrina ou até mesmo jurisprudência. Os próprios precedentes da Súmula 271 não definem o que vem a ser esses efeitos patrimoniais pretéritos, o que demanda uma análise contextual mais rigorosa para compreender a conclusão do STF a esse respeito, considerando especialmente sua aplicação de forma equivocada aos casos de compensação de indébito pretérito.

Os precedentes da Súmula vinculam a produção de efeitos patrimoniais pretéritos à condenação judicial ao pagamento de verbas devidas antes da impetração. Ou seja, de acordo com as decisões do STF, efeitos patrimoniais pretéritos são gerados quando há condenação ao pagamento de determinada dívida vencida. Por essa razão que a Súmula 271 se relaciona diretamente com o disposto pela Súmula 269, já que concorda que os efeitos de uma ação de cobrança – efeitos patrimoniais pretéritos – não podem ser produzidos pela via do mandado de segurança. Note-se, no entanto, que o entendimento nada dispõe acerca de pedidos compensatórios; há expressa vedação tão somente à pretensão de cobrança de pagamento em pecúnia.

Nesse sentido, todos os julgados do STF que embasaram o entendimento da Súmula 271 contemplaram, de alguma forma, uma decisão ou um pedido condenatórios em sede de mandado de segurança. Cita-se que, no Agravo de Instrumento nº 26.672, um desses precedentes, a decisão recorrida (proferida em mandado de segurança) havia determinado que “para o integral cumprimento dêsse julgado inclui-se a efetuação [...] do pagamento aos impetrantes da sua remuneração nos seus mencionados cargos, quer quanto aos meses já vencidos, e quer quanto aos subsequentes”. Adicionalmente, na exordial de um outro processo, que deu origem ao Recurso Extraordinário nº 6.747 (que também embasou a Súmula), um servidor público pleiteava, em mandado de segurança, que fossem “efetivamente pagos aos impetrantes, a partir de 1º de janeiro de 1956, os proventos de suas aposentadorias pela CAPFESP acrescidos do indicado aumento [...]”.

Com base nisso, o STF negou essas pretensões e concluiu que a condenação da autoridade coatora ao pagamento de importâncias devidas antes da impetração não estaria no escopo do mandado de segurança. Assim, os efeitos patrimoniais pretéritos referidos pelo STF nada mais são que a condenação ao pagamento de dívidas pretéritas. Desse modo, o Tribunal conclui que o mandado de segurança deve limitar-se à análise do direito pleiteado. Nesse

sentido, no referido Recurso Extraordinário nº 6.747, o STF traçou nítida diferenciação entre a condenação ao pagamento (vedada) e a discussão do direito (permitida), no âmbito do mandado de segurança:

“Não está em discussão o mérito do direito pleiteado, isso é, o direito de haver do Instituto de Aposentadoria e Pensões do Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos a prática de determinados atos tendentes à atualização dos proventos dos impetrantes ora recorridos. É que, nesta parte, não foi admitido o recurso, [...]”

Resta a considerar a parte do provimento que se refere ao pagamento propriamente dito das diferenças de proventos reclamadas pelos impetrantes. Sem dúvida, consequências de ordem patrimonial podem advir da concessão de mandado de segurança, por via indireta; mas não se pode obter, pelo mandado de segurança, diretamente, uma ordem de pagamento.” (destaques da autora)

O último período do trecho transcrito acima é esclarecedor quanto à diferença. O STF adota o entendimento de que o magistrado não poderá proferir uma ordem de pagamento em mandado de segurança, o que se harmoniza com o Teor da Súmula 269. Mas, ainda mais importante, a própria Súmula 271 declara que, indubitavelmente, a concessão de ordem patrimonial poderá gerar consequências de ordem patrimonial por via indireta. Essa última afirmação é de grande valia para a discussão do presente trabalho, como será visto adiante.

Portanto, analisando as Súmulas 269 e 271 do STF, não é possível identificar eventual vedação do uso do mandado de segurança para a mera análise de um direito relacionado a dívidas pretéritas à impetração. O entendimento declarado nas Súmulas resume-se ao seguinte: o indivíduo não poderá pleitear condenação pecuniária à autoridade coatora pela via do mandado de segurança, sob pena de utilizar-se do instrumento como substituto da ação de cobrança e de produzir efeitos patrimoniais pretéritos (entendidos como aqueles produzidos pela condenação ao pagamento de dívidas pretéritas), o que excede o rito processual do mandado de segurança.

2.1.2 Súmula 213 do STJ: Mandado de segurança para declaração do direito à compensação

Como mencionado brevemente acima, a divergência sobre a possibilidade do uso do mandado de segurança para assegurar compensação de indébito pretérito envolve a suposta limitação, pelas referidas Súmulas do STF, da aplicação da Súmula 213 do STJ aos casos de

indébitos pretéritos.

A Súmula 213 do STJ foi formulada em 1998 e prevê que: “o *mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária*”. Em outras palavras, a Súmula prevê que o contribuinte pode utilizar-se do mandado de segurança para que tenha o seu direito à compensação reconhecido judicialmente. A maioria dos precedentes da Súmula¹⁰¹ originaram-se de processos nos quais o contribuinte requeria o reconhecimento de seu direito à compensação de valores recolhidos à título de Finsocial – configurados como indébitos, em razão de a contribuição ser declarada inconstitucional (Recurso Extraordinário nº 159.764-1¹⁰²) – com créditos tributários de COFINS.

Em todos eles, o STJ concluiu favoravelmente à compensação entre esses dois valores, firmando o entendimento de que a sentença concessiva da segurança poderá, se assim o magistrado concluir, reconhecer a “*compensabilidade*” entre indébito e crédito tributários – isto é, declarar que os valores discutidos são mutuamente compensáveis.

A conclusão desses julgados, na realidade, foi baseada no entendimento adotado no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 78.301/BA¹⁰³ (especialmente nos termos do voto do Min. Ari Pargendler), que discutiu a compensação de tributos cujo lançamento é realizado por homologação. Naquela ocasião, o Min. Relator declarou que “o juiz pode, independentemente do tipo da ação, declarar que o crédito é *compensável*, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g., data do início da correção monetária)” (destaques da autora).

Importante destacar que, no âmbito dessa decisão, foi pontuada uma ressalva muito importante, especialmente no voto do Min. Ari Pargendler, que foi adotado e transcrito nos fundamentos da decisão do Recurso Especial nº 145.138/SP – um dos precedentes que basearam a Súmula 213. *In verbis*:

“O juiz não pode, nessa atividade, substituir-se a autoridade administrativa. Bem por

¹⁰¹ STJ, EDcl no REsp 77.226/MG, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 10/02/1998, DJ 02/03/1998; REsp 119.155/SE, Rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, j. 07/08/1997, DJ 20/10/1997; REsp 137.790/PA, Rel. Min. Adhemar Maciel, Segunda Turma, j. 05/02/1998, DJ 02/03/1998; REsp 145.138/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, j. 03/11/1997, DJ 15/12/1997; REsp 148.742/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, j. 10/02/1998, DJ 13/04/1998; REsp 148.824/PB, Rel. Min. Hélio Mosimann, Segunda Turma, j. 16/10/1997, DJ 17/11/1997.

¹⁰² STF, RE 159.764-1, Rel. Min. Marco Aurélio.

¹⁰³ STJ, EREsp nº 78.301/BA, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Seção, j. 11/12/1996, DJ 28/04/1997.

isso, a Egrégia 2ª Turma deste Tribunal *nunca deferiu pedidos de compensação no sentido próprio*, vale dizer, com *efeito de quitação*, mesmo quando os créditos e débitos tenham sido apurados judicialmente através de perícia.” (destaques da autora)

Em outras palavras, o mandado de segurança pode declarar o direito à compensação, mas não poderá determinar sua execução. Essa posição é muito relevante para a correta compreensão da Súmula 213, porque adota exatamente a mesma vedação da Súmula 269 do STF, no sentido de que o mandado de segurança não é meio adequado para a condenação da autoridade fazendária à compensação (“efeito de quitação”).

Nesse contexto, vale destacar a aplicação mitigada da Súmula 461 do STJ em casos de mandado de segurança, o que reforça a posição do STJ de que a sentença concessiva de segurança não pode apresentar efeitos condenatórios. A referida Súmula prevê que, como regra geral, “*o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado*”. Os precedentes que originaram tal Súmula¹⁰⁴ concluem que a sentença declaratória que reconhece a existência de indébito tributário constitui título executivo judicial, razão pela qual o contribuinte poderá executá-la judicialmente para obter a restituição do valor pela via dos precatórios ou da compensação. Em contraponto, o STJ tem entendido que essa Súmula não se aplica integralmente à sentença proferida em mandado de segurança, porque essa não pode ser executada judicialmente e, portanto, produzir efeitos condenatórios, sob pena de violação às Súmulas 269 e 271 do STF¹⁰⁵. Desse modo, o STJ traz uma exceção à Súmula 461 no que tange à sentença proferida em mandado de segurança, concluindo que não poderá ser executada judicialmente.

Por fim, um último ponto acerca da Súmula 213 é o fato de que apesar de os precedentes que a embasaram não terem focado na discussão sobre indébito tributário pretérito, a maioria

¹⁰⁴ STJ, REsp 1.114.404/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 10/02/2010, DJe 01/03/2010; EREsp 502.618/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 1ª Seção, j. 08/06/2005, DJ 01/07/2005; EREsp 609.266/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, j. 23/08/2006, DJ 11/09/2006; REsp 526.655/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 17/02/2004, DJ 14/03/2005; REsp 551.184/PR, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, j. 21/10/2003, DJ 01/12/2003; REsp 798.166/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 11/09/2007, DJ 22.10.2007; REsp 891.758/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 24/06/2008, DJe 13/08/2008.

¹⁰⁵ Nesse sentido, *e.g.* STJ, EDcl no REsp nº 1.176.713/GO, Rel. Min. Manoel Erhardt, 1ª Turma, j. 17/05/2022, DJe 20/05/2022; AgInt no REsp nº 1.895.331/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 15/05/2022, DJe 15/03/2022; AgInt no REsp nº 1.928.782/SP, Rel. Min. OG Fernandes, Segunda Turma, j. 30/08/2021, DJe 02/09/2021; e AgInt no AgInt no REsp nº 1.947.689/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 27/06/2022, DJe 30/06/2022.

deles originaram-se de mandados de segurança envolvendo recolhimento de indébitos antes da impetração, além de terem adotado argumentos ou conclusões favoráveis ao cabimento do mandado de segurança nesses casos. Desse modo, é possível afirmar que os precedentes consideraram a possibilidade de se reconhecer judicialmente o direito à compensação de indébito tributário recolhido antes da impetração do mandado de segurança.

Contribui para essa conclusão, em primeiro lugar, o fato de que a maioria dos julgados trataram da compensação de contribuições ao Finsocial que já haviam sido recolhidas, antes do ingresso no Judiciário.

Em segundo lugar, a tempestividade da impetração foi objeto de discussão em alguns dos casos, de modo que o Tribunal concluiu que “o prazo para a impetração se conta a partir da data em que, então, *o tributo foi recolhido a maior*”¹⁰⁶ (destaques da autora). Desse modo, o STJ dispôs apenas sobre o prazo prescricional para o mandado de segurança que vise a compensação de indébito pretérito, partindo da premissa de sua possibilidade.

Em terceiro lugar, no âmbito do Recurso Especial nº 77.226/MG (um dos precedentes que embasaram a Súmula 213), o STJ declarou diretamente que “o mandado de segurança que não pode ter efeitos pretéritos é o mandado de segurança *intempestivo*”. A decisão recorrida desse caso específico¹⁰⁷, além de ter negado a segurança quanto a compensação de tributos pagos a maior em período pretérito (sob o fundamento de que a ação de mandado de segurança não seria ação adequada para se reconhecer a compensação), havia negado o pedido de reconhecimento da possibilidade de ajuste de exercícios, na base de cálculo de IRPJ. Ao analisar a decisão recorrida, o STJ reafirmou, de modo bem amplo, que o processo judicial, no rito do mandado de segurança, pode analisar fatos e pagamentos pretéritos, a fim de declarar direitos.

Com base nisso, fica evidente que a Súmula 213 do STJ admite o uso do mandado de segurança para declarar o direito à compensação de indébito tributário pretérito. O que, em uma interpretação superficial, poderia levar à conclusão de que isso significaria a produção de “efeitos patrimoniais pretéritos”, confrontando o quanto disposto na Súmula 271 do STF. No entanto, ela também não admite o uso do instrumento para condenar à Fazenda a realizar a compensação, concordando com as Súmulas 269 e 271 do STF.

Conclui-se, portanto, que, de acordo com a Súmula 213 do STJ, o contribuinte poderá

¹⁰⁶ STJ, EDcl no REsp 77.226/MG, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 10/02/1998, DJ 02/03/1998.

¹⁰⁷ TRF-1, Apelação em Mandado de Segurança nº 94.01.1625-1/MG, j. 28/09/1994, DJ 13/10/1994.

utilizar-se do mandado de segurança para que seu direito à compensação, inclusive envolvendo indébitos pretéritos, seja apenas reconhecido e declarado pelo Poder Judiciário, mas não executado (com efeitos condenatórios).

2.1.3 Aparente conflito de entendimentos do STF e do STJ

Assentadas as especificidades de cada um dos julgados envolvidos na controvérsia que é objeto do presente trabalho, eles podem ser resumidos conforme o seguinte quadro:

Tabela 1 – Principais precedentes do STF e do STJ sobre mandado de segurança e compensação tributária

Súmula ou precedente	Enunciado	Pontos de destaque ¹⁰⁸
STF, Súmula 269 (13/12/1963)	"O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança"	(i) baseada em precedentes não tributários; (ii) impede a pretensão de condenação do impetrado ao pagamento de quantia, pela via do mandado de segurança; e (iii) não prevê vedação à mera discussão de direitos relativos a pagamentos feitos antes da impetração.
STF, Súmula 271 (13/12/1963)	"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"	(i) baseada em precedentes não tributários; (ii) veda a produção, em sede de mandado de segurança, de efeitos patrimoniais pretéritos; (iii) efeitos patrimoniais pretéritos são entendidos como aqueles decorrentes da condenação ao pagamento de determinada dívida vencida; (iv) determina que a sentença concessiva de segurança não pode determinar uma ordem de pagamento; e (v) não prevê vedação à mera discussão de direitos relativos a pagamentos feitos antes da impetração.
STJ, Súmula 213 (23/09/1998)	"O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"	(i) declara que o mandado de segurança pode ser utilizado para o reconhecimento da "compensabilidade" entre débitos e créditos do contribuinte; (ii) admite a declaração do direito à compensação de indébitos tributários pretéritos; (iii) impede a pretensão de condenação do impetrado à compensação da quantia, pela via do mandado de segurança; e (iv) conclui que a única hipótese em que o mandado de segurança não pode discutir efeitos pretéritos é quando impetrado intempestivamente.
STJ, Súmula 461 (25/08/2010)	"O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado"	(i) não tratou diretamente de mandado de segurança; (ii) declara que a sentença declaratória que reconhece o indébito é título executivo; (iii) assim, o contribuinte pode optar por executá-la de modo a obter a restituição via precatórios ou a condenação à compensação; e especialmente (iv) é aplicada com restrições às sentenças proferidas em mandado de segurança, conforme julgados abaixo.

¹⁰⁸ No caso das Súmulas, os principais argumentos e conclusões dos precedentes que as embasaram.

Súmula ou precedente	Enunciado	Pontos de destaque
STJ, REsp 1.176.713/GO e outros ¹⁰⁹ (2020-2022)	-	(i) apontadas pelo STJ como representativas do tema “indébito tributário pretérito”; (ii) restringem a aplicação da Súmula 461 do STJ aos casos de mandado de segurança; (iii) reafirmam que a sentença concessiva da segurança que reconhece indébito tributário não pode ser executada judicialmente, mas apenas administrativamente; e (iv) baseiam-se expressamente na jurisprudência do STF.

Fonte: Elaborada pela autora, com base na análise dos precedentes, 2023.

Ante o exposto e atentando-se ao contexto, argumentos e conclusões dos principais precedentes envolvidos na jurisprudência, conclui-se que a restrição da Súmula 213 do STJ pelas Súmulas 269 e 271 do STF, na realidade, não existe. A suposta oposição deriva de uma apreensão superficial das Súmulas, especialmente ignorando o verdadeiro significado do termo “efeitos patrimoniais pretéritos”, estabelecido vagamente pelo STF.

O fato é que, analisando as quatro Súmulas (incluindo também a 461 do STJ), percebe-se que todas concordam em um ponto e não trazem vedação a um outro. Em primeiro lugar, as Súmulas concordam sobre a impossibilidade de o contribuinte se utilizar do mandado de segurança para a condenação da autoridade fazendária. O STF declara isso no âmbito geral do mandado de segurança: o instrumento não pode substituir a ação de cobrança e não pode produzir efeitos patrimoniais pretéritos. De forma mais específica, o STJ reconhece isso especialmente no âmbito da compensação tributária, em sua Súmula 213 e na aplicação da Súmula 461 (no tema do mandado de segurança): a sentença concessiva não poderá gerar “efeitos de quitação”, condenando a Fazenda à compensação reconhecida. Portanto, todos os entendimentos convergem quanto à afirmativa de que a sentença concessiva de segurança, que reconheça (i) a existência de um indébito tributário e (ii) o direito do contribuinte à respectiva compensação, não será hábil para condenar o Estado a efetivar a compensação, bem como não poderá ser executada judicialmente.

Por outro lado, nenhuma das Súmulas trouxe eventual proibição à análise e ao reconhecimento de um direito iniciado em período anterior à impetração, em sede de mandado

¹⁰⁹ e.g. AgInt no REsp nº 1.895.331/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 15/05/2022, DJe 15/03/2022; AgInt no REsp nº 1.928.782/SP, Rel. Min. OG Fernandes, Segunda Turma, j. 30/08/2021, DJe 02/09/2021; AgInt no AgInt no REsp nº 1.947.689/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 27/06/2022, DJe 30/06/2022.

de segurança. Até mesmo a Súmula 271 do STF, que impede a produção de efeitos patrimoniais pretéritos nesse rito e utilizada como base para decisões desfavoráveis ao contribuinte sobre o tema, não previu vedação à mera declaração do direito discutido. O mérito dos direitos pleiteados não foi rejeitado pelo STF nos julgados que embasaram a Súmula 271; foi negado apenas o provimento de condenação da autoridade fazendária à restituição dos valores devidos. Da mesma forma, o STJ defende que o contribuinte pode impetrar mandado de segurança para o reconhecimento de seu direito à compensação, isto é, para declaração da “compensabilidade” entre seu crédito e seu débito perante o Fisco.

Por essas razões, defende-se que as decisões que entenderam opostas a jurisprudência do STJ e a do STF partem de premissas equivocadas e apresentam conclusões superficiais. Ao fim, isso resulta em mais óbices ao direito de defesa do contribuinte, imputando-lhe ainda mais insegurança jurídica.

2.2 Conclusão do STJ: EREsp nº 1.770.495/RS

Como resultado da frequente contraposição entre as referidas Súmulas, a divergência quanto à possibilidade do uso do mandado de segurança para obter a declaração do direito à compensação tributária de indébitos anteriores à impetração (não atingidos pela prescrição) foi finalmente apreciada pelo STJ.

A questão foi apreciada nos Embargos de Divergência opostos no Recurso Especial nº 1.770.495/RS (EREsp 1.770.495), na Segunda Turma em novembro de 2021, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria. O cerne do caso consistia na discussão sobre a possibilidade de exclusão dos valores de mercadorias dadas em bonificação da base de cálculo do ICMS. Tal questão, desde a decisão recorrida proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS), foi decidida favoravelmente ao contribuinte, nos termos da jurisprudência do STJ (Recurso Especial nº 1.111.156/SP¹¹⁰).

Mas, mais importante para os presentes fins, o caso também envolvia um pedido do contribuinte pelo reconhecimento de seu direito a compensar os valores indevidamente recolhidos, a título de ICMS sobre o valor das bonificações, nos últimos 5 anos (ainda não alcançados pela prescrição, portanto). Esse ponto, sim, foi objeto de controvérsia que levou o caso ao STJ, posto que o TJ-RS entendeu que o pedido não poderia ser provido em sede de

¹¹⁰ STJ, REsp 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, j. 15/10/2009, DJe 22/10/2009.

mandado de segurança, porque implicaria a produção de efeitos patrimoniais pretéritos. Nos termos do acórdão, o TJ-RS chegou a essa conclusão a partir da “inteligência” da Súmula 271 do STF.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Especial visando a reforma da decisão, que foi inicialmente julgado monocraticamente pelo Ministro Francisco Falcão, que confirmou o quanto decidido pelo Tribunal de origem, amparado na linha de precedentes que entendiam pela impossibilidade do mandado de segurança para os fins pretendidos. O caso foi levado, subsequentemente, à Segunda Turma mediante Agravo Interno. Na oportunidade, a Turma acolheu e reproduziu integralmente o entendimento do Min. Falcão, razão pela qual o contribuinte opôs os citados Embargos de Divergência.

Para tanto, o contribuinte demonstrou a divergência dessa decisão da Segunda Turma com uma decisão da Primeira Turma, proferida no âmbito dos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 308.956/MG¹¹¹, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Na ocasião, a Turma foi provocada pelo Estado de Minas Gerais para se manifestar acerca do suposto conflito entre o entendimento de que o mandado de segurança pode discutir compensação tributária de indébitos anteriores à impetração e o entendimento consolidado na Súmula 271 do STF.

Como resposta, a Primeira Turma, por unanimidade, firmou posição no sentido de que a declaração do direito à compensação de indébitos pretéritos (desde que não prescritos) não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos, amparando-se na parcela favorável da jurisprudência do STJ.

Diante da divergência apresentada, o STJ, nos EREsp 1.770.495, concluiu pela possibilidade do uso do mandado de segurança para o reconhecimento do direito à compensação de indébito tributário pretérito. Para tanto, firmou entendimento de que isso não faria com que o *mandamus* substituísse a ação de condenação, assim como produziria efeitos patrimoniais pretéritos, sob vedação pelas Súmulas 269 e 271 do STF. Para tanto, o STJ fundamentou-se em três razões principais.

A primeira razão foi a de que a concessão de mandado de segurança para os referidos fins produzirá “efeitos exclusivamente prospectivos”, verificados tão somente quando efetuado o “encontro de contas” entre o indébito reconhecido e o crédito tributário. Assim,

¹¹¹ STJ, EDcl no AgInt no AREsp 308.956/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 22/05/2018, DJe 26/06/2018.

diferentemente da condenação ao mero pagamento ou restituição, a compensação tributária só pode produzir efeitos patrimoniais depois de seu reconhecimento.

Embora não tenha sido assim declarado na decisão, é possível apreender que enquanto a restituição do indébito gera um dever de a Fazenda reembolsar o indébito reconhecido, na compensação, a Fazenda apenas deixará de receber determinada quantia futuramente, o que permite afirmar que a declaração do direito à compensação gera apenas efeitos patrimoniais futuros. Em outras palavras, no primeiro caso estaria em discussão um “patrimônio passado”, enquanto no segundo, um “patrimônio futuro”, na perspectiva do Ente Público.

A segunda razão para a conclusão desse julgamento foi o entendimento de que, na declaração do direito à compensação, não há quantificação do valor devido e, por isso, não há provimento condenatório para a devolução do valor. O STJ considerou que, para efetivar a compensação, o montante compensável “deverá ser calculado posteriormente pelo contribuinte e pelo Fisco no âmbito administrativo segundo o direito declarado judicialmente ao impetrante”.

Frise-se, no entanto, que a premissa de não haver quantificação em sede de mandado de segurança não é pacífica no STJ. Isso porque, no julgamento do Tema 118 do Tribunal¹¹² – que tratou sobre os documentos suficientes para a comprovação do direito à compensação em sede de mandado de segurança –, o STJ partiu do pressuposto de que existem casos que demandam a quantificação do indébito pelo Poder Judiciário. Na oportunidade, o STJ considerou que o crédito do contribuinte poderá demandar quantificação, em mandado de segurança, para “obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos” ou, ainda, “na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada”.

Evidentemente, a segurança requerida pelo contribuinte poderá depender da quantificação do indébito a ser compensado, ao invés de uma declaração genérica do direito, baseada na ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança, por exemplo. Não para condenar a Fazenda à compensação, mas para obter segurança quanto ao montante que poderá compensar, utilizando-se do mandado de segurança para tanto.

Tal conclusão não merece crítica, mas deve ser considerada para a presente discussão,

¹¹² STJ, REsp nº 1.111.164/BA (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 13/05/2009, DJe 25/05/2009; REsp nº 1.365.095/SP (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 13/02/2019, DJe 11/03/2019; REsp nº 1.715.256/SP (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 13/02/2019, DJe 11/03/2019

na medida em que revela a relatividade de uma das premissas utilizadas no julgamento dos EREsp 1.770.495, porque a sentença concessiva de segurança, na realidade, pode determinar o montante compensável.

Por outro lado, a segunda afirmativa do STJ é integralmente adequada e pacífica: não se tem provimento condenatório em mandado de segurança. Esta premissa, sim, é suficiente para afirmar que não há produção de efeitos patrimoniais pretéritos, alinhado ao teor e contexto da Súmula 271 do STF, como explanado no Tópico 2.1.1.

Passada tal ressalva, o terceiro fundamento da conclusão do STJ foi o de que a sentença proferida em mandado de segurança, que declare o direito à compensação, não constitui um direito; apenas reconhece um direito pré-existente. Por essa razão, não seria capaz de produzir fatos novos e, por consequência, gerar efeitos patrimoniais pretéritos.

Vale destacar que o entendimento se alinha aos precedentes que embasaram as Súmulas 269 e 271 do STF e 213 do STJ – nos quais o Tribunal concluiu que a sentença em mandado de segurança tributário não deve possuir efeitos condenatórios – e afirma que também não terá efeitos constitutivos, por sua própria essência.

Baseado nessas três razões, portanto, o STJ deu provimento aos embargos de divergência, para reformar a decisão desfavorável ao contribuinte, concluindo que, sim, o mandado de segurança poderá ser utilizado para a declaração do direito do contribuinte à compensação de indébito constituído antes da impetração.

Além disso, o Ministro Herman Benjamin proferiu Voto-Vista, no qual, em primeiro lugar, destacou a importância de definir o termo “efeitos patrimoniais pretéritos”. Apesar disso, não trouxe elementos ou descrição que auxiliassem a definição da expressão. Limitou-se a reafirmar a posição do Ministro relator, no sentido de que a compensação somente produz efeitos patrimoniais prospectivos, verificáveis apenas no momento do efetivo “encontro de contas” entre o crédito e o débito do contribuinte, após análise administrativa.

O foco do voto-vista, todavia, foi destacar que a única forma de conciliar a jurisprudência do STJ e a Súmula 271 do STF é pelo entendimento de que a sentença concessiva de segurança que reconhece o direito à compensação não poderá ser executada para a restituição do indébito. Assim, traçou uma restrição da aplicação da Súmula 461 do STJ aos casos de mandado de segurança. Para o Min. Benjamin, aceitar essa possibilidade seria “admitir a utilização do instrumento processual para obtenção de efeitos patrimoniais pretéritos, como sucedâneo da Ação de Repetição de Indébito”.

Essa ponderação é importante, porque reforça a posição do STJ no sentido de que a sentença concessiva que declara o direito à compensação não faz título executivo judicial para condenação direta da Fazenda à compensação e muito menos à restituição. Isso reafirma a diferenciação entre declaração e condenação.

2.3 Possibilidade do uso do mandado de segurança

Ante todo o exposto relativo à jurisprudência dos Tribunais Superiores, defende-se que o mandado de segurança pode ser utilizado para declarar o direito do contribuinte à compensação de indébitos pretéritos, estando correta a conclusão do STJ nos EREsp 1.770.495.

Levando em consideração a natureza do mandado de segurança, como remédio constitucional destinado à proteção de direitos individuais sob ameaça do Poder Público, é necessário adotar postura que assuma a menor restrição possível à sua aplicação. O uso do instrumento processual, todavia, deve limitar-se ao seu objetivo, sem interferir na competência de outros ritos processuais. Nesse sentido, as Súmulas 269 e 271 do STF estabeleceram restrições básicas ao uso do mandado de segurança, para delimitar esse objetivo.

Tais restrições são justas. Em primeiro lugar, porque, como dispõe a Súmula 269, o mandado de segurança, de fato, não pode ser utilizado como ação de cobrança, sob pena de extrapolar sua finalidade, consistente apenas em proteger um direito pré-existente, sob violação de autoridade pública. Ao utilizar-se do mandado de segurança para cobrar o pagamento de valores por autoridade pública, o impetrante não estaria obtendo apenas a segurança de seu direito, mas sua “efetivação” ou execução. Como resultado, o contribuinte não poderá impetrar mandado de segurança para exigir judicialmente a restituição de seu indébito perante o Fisco. Assim, a sentença concessiva de segurança não poderá ter efeito condenatório, de modo a não constituir título executivo judicial.

Em segundo lugar, a Súmula 271 também deve ser observada, desde que em seu significado correto. Como visto, seu enunciado prevê que a concessão do mandado de segurança não pode produzir efeitos patrimoniais pretéritos. Mas esse tipo de efeito só é gerado por meio da condenação ao pagamento (ou restituição), considerando o contexto e as conclusões dos precedentes que a embasaram.

Desse modo, tais entendimentos levam à conclusão de que o mandado de segurança não é instrumento adequado para a condenação da Fazenda Pública à restituição do indébito. De modo contrário, o uso do instrumento processual para a declaração do direito à compensação,

envolvendo indébitos pretéritos, não se encontra sob tais restrições. Por razões processuais e materiais.

No âmbito processual, tem-se que a sentença concessiva declaratória, evidentemente, não envolve efeitos condenatórios. Ou seja, não há ordem judicial para que a Fazenda proceda a determinada ação; não há condenação da Fazenda ao pagamento ou até mesmo à compensação de indébito. O que a sentença concessiva do direito à compensação de indébitos pretéritos estabelece é a declaração de que determinado indébito tributário é compensável com determinado crédito e nenhum dos entendimentos sumulados do STF veda o uso do mandado de segurança nesse caso. As Súmulas vedam somente o uso do instrumento para fins de execução ou condenação contra a autoridade coatora.

Soma-se a isso, como reconhecido pelo STJ nos EREsp 1.770.495, o fato de que a sentença declaratória não constitui direito, razão pela qual a sentença concessiva, que reconhece o direito à compensação de indébito anterior, não poderia criar efeitos patrimoniais pretéritos.

Já no âmbito material, entende-se pela necessária diferenciação entre a repetição e a compensação do indébito. Na repetição, a Fazenda Pública tem o dever de reembolsar o valor indevidamente recebido. Por essa razão, até poderia ser alegado que o reconhecimento do direito do contribuinte à repetição envolveria efeitos patrimoniais pretéritos – o que se admite apenas para fins de estudo e argumentação –, posto que a consequência (indireta) da concessão seria a devolução de algo que já foi absorvido no patrimônio público antes da impetração (frise-se, embora o sentido de “efeito patrimonial pretérito” não seja esse).

Já na compensação, de modo contrário, a Fazenda deixará de arrecadar determinada quantia futuramente. Para tanto, considera-se, presumidamente, que o crédito tributário futuro em favor da Fazenda será pago com o indébito.

Em outras palavras, enquanto na repetição, a Fazenda Pública precisará desembolsar determinada quantia, que fora recolhida no passado; na compensação, apenas deixará de recebê-la posteriormente à concessão da segurança. Assim, o efeito patrimonial experimentado pela Fazenda apenas se verificará quando realizado o encontro entre o indébito e o crédito tributários (o que acontece depois da concessão). De acordo com a correta interpretação do STJ no julgamento dos EREsp 1.770.495, a compensação reconhecida apenas produz efeitos prospectivos.

Por esses pontos que se defende o acerto do STJ no referido julgamento, pretendendo dar fim à equivocada interpretação de que o contribuinte não poderia requerer, pela via do

mandado de segurança, a declaração judicial de seu direito à compensação, envolvendo indébito recolhido antes da impetração.

CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como objetivo expor os elementos centrais do instituto da compensação tributária e do mandado de segurança, para então defender a possibilidade do uso do mandado de segurança para a declaração do direito à compensação de indébitos recolhidos antes da impetração, em favor do contribuinte.

Para tanto, foi demonstrado que a compensação tributária possui estreita relação conceitual com a compensação privada e caracteriza-se como uma modalidade de extinção de obrigações da Fazenda Pública e do contribuinte, mediante mútua compensação. Nesse caso, o dever da Fazenda de restituir o indébito tributário - entendido como o pagamento indevido do particular ao Estado a título de tributo - e o dever do contribuinte de pagar seu crédito tributário - a saber, o tributo legitimamente devido, constituído após verificada a ocorrência do fato gerador correspondente, respaldado por lei, e a constituição do crédito mediante lançamento - são mutuamente satisfeitos.

Também foi explanado que, para garantir o seu direito à compensação, um direito constitucional, o contribuinte poderá socorrer-se do Poder Judiciário, mediante impetração de mandado de segurança. Sendo o referido instrumento processual uma ação constitucional, de natureza civil, destinada à proteção de direito líquido e certo, ameaçado ou violado por ato de autoridade pública, o contribuinte poderá requerer o reconhecimento judicial do seu direito à compensação relativamente a determinado indébito. Para esse fim, deve ter elementos suficientes (com provas pré-constituídas e nexo causal) que provem seu direito e demonstrem a ameaça ou violação à sua faculdade de compensação, por parte de autoridade fazendária.

Destacou-se que a possibilidade do uso do mandado de segurança para a declaração do direito à compensação tributária é, inclusive, prevista na Súmula 213 do STJ.

A despeito da importância e urgência dessa medida aos contribuintes, parte da jurisprudência brasileira passou a restringir o uso do instrumento processual em relação aos pedidos de declaração de compensação envolvendo indébitos que já haviam sido recolhidos antes da impetração. Para isso, baseou-se nas limitações das Súmulas 269 e 271 do STF, no entanto, sem atentar-se para o real conteúdo do entendimento jurisprudencial.

Isso porque as referidas Súmulas estabelecem que o mandado de segurança não pode (i) substituir ação de cobrança e (ii) produzir efeitos patrimoniais pretéritos, respectivamente. No entanto, foi defendido no presente trabalho que tais restrições não são aplicáveis à mera

declaração do direito à compensação de indébitos pretéritos, mas apenas à eventual condenação da autoridade coatora (no caso, a Fazenda Pública) ao pagamento ou restituição de valores pela via do mandado de segurança. Isto é, a sentença concessiva de segurança não poderá prever ou ser dotada de efeitos condenatórios. Especialmente porque o mandado de segurança segue rito especial e visa somente a proteção de direito ameaçado ou violado e não à respectiva execução pecuniária. Mas, esse não é o caso da mera declaração de direitos pretéritos.

Conforme defendido no trabalho, essa conclusão é amparada pelos precedentes que originaram as Súmulas 269 e 271 do STF, considerando que, em todos, o STF entendeu pela vedação do uso do instrumento processual para a condenação ao pagamento, mas não se opôs à discussão de direito relacionado a dívidas pretéritas, para mera declaração.

Adicionalmente à correção na interpretação das referidas Súmulas do Supremo Tribunal, defendeu-se que não há vedação para o uso do instrumento processual para a declaração do direito à compensação envolvendo indébito tributário pretérito por três razões principais, em linha com o quanto decidido pelo STJ no julgamento dos EREsp 1.770.495.

As razões são: (i) a realização da compensação tributária, cujo direito é reconhecido em mandado de segurança, não produz efeitos patrimoniais pretéritos, mas apenas efeitos prospectivos, considerando que a Fazenda sofrerá o impacto patrimonial após a efetiva compensação, quando deixará de receber determinado crédito tributário futuramente; (ii) a sentença que reconhece o direito à compensação não dá provimento condenatório contra a Fazenda Pública, razão pela qual não substitui a ação de cobrança e não produz efeitos pretéritos; e (iii) a sentença concessiva da segurança é declaratória, o que impede de haver produção de efeitos patrimoniais pretéritos, porque não cria novo direito, apenas reconhece um pré-existente.

Por entender tais razões corretas, interpreta-se como acertado o entendimento do STJ no julgamento dos EREsp 1.770.495, que fixou entendimento favorável ao contribuinte. Destaca-se, no entanto, que o Tribunal não aproveitou a oportunidade para tratar expressamente sobre as verdadeiras restrições das Súmulas 269 e 271, que se referem tão somente à vedação do uso do instrumento para a condenação da autoridade coatora para pagar determinada quantia.

Portanto, considerando o real objetivo das Súmulas 269 e 271 do STF, bem como a permissão da Súmula 213 do STJ e as razões acima resumidas, conclui-se ser possível o uso do mandado de segurança para a obtenção de declaração do direito do contribuinte à compensação de indébito tributário recolhido antes da impetração.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Francisco. Elementos acidentais do negócio jurídico. Condição. Termo. Encargo. *In: _____. Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 561-592.

ATALIBA, Geraldo. Aspectos da hipótese de incidência tributária. *In: _____. Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 76-117.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, mar. 2001. DOI <https://doi.org/10.22456/0104-6594.71526>. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 15 out. 2022.

ÁVILA, Humberto. Fato presuntivo do fato gerador. **Revista Direito Tributário Atual n° 50**. ano 40. p. 200–214. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BASTOS, José Tavares. **O habeas-corpus na República**. Rio de Janeiro: H. Garnier, 1911. 714 p. Disponível em: <https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/752>. Acesso em: 8 nov. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatório de avaliação: Exercício 2021**. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/962170>. Acesso em: 11 out. 2022.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. A extinção do crédito tributário. *In: _____. Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. 664 p.

_____; MOREIRA, André Mendes. Reflexos do Novo Código Civil do direito tributário. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). Direito Tributário e Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 197-150

COSTA, Alcides Jorge. Compensação. *In: _____. Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003..

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário**

Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CONRADO, Paulo César. **Compensação Tributária e Processo**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CONRADO, Paulo César. Compensação tributária e suspensão da exigibilidade do crédito tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética do Direito Tributário**, n. 94, São Paulo, p. 105-113, jul. 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Da compensação. *In*.: _____. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. v. 2, p. 364-377.

JORGE, Alice de Abreu Lima et al. A possibilidade de autocompensação sem o manejo de medidas judiciais para recuperação de créditos indevidamente recolhidos. *In*: JORGE, Alice de Abreu Lima et al. **Autocompensação de tributos federais**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. v. 6, cap. 3, p. 59-77. ISBN 978-65-5059-036-9.

JR., Humberto Theodoro. **Lei do mandado de segurança: comentada artigo por artigo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

LESSA, Donovan Mazza. **Manual de compensação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. A compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal – regime jurídico – momento e condições para o procedimento. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 17, p. 105-116, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. A compensação tributária. *In*: _____. **Mandado de segurança em matéria tributária: de acordo com a Lei 12.016/09**. 8. ed. São Paulo: Forma Certa, 2009, cap. 15, p. 293-302.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACIEL, Adhemar Ferreira. Mandado de segurança. Direito líquido e certo. *In*: BRASIL,

Superior Tribunal de Justiça. **Doutrina: STJ dez anos a serviço da Justiça**. ed. comemorativa. Brasília: Editora Consulex Ltda., 1999, p. 297-321.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, “hebeas data”**. 14. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1989.

MORAES, Alexandre D. **Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MOREIRA, André Mendes. Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal – evolução legislativa e modalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 7-17, ago. 2003.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46. São Paulo, 2º semestre 2020, p. 401-437.

QUINTANILHA, Gabriel Sant’Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 521-541.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 14. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2022. p. 476

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 165, p. 26-36, 2009.

VENOSA, Sílvio de S. **Direito civil: obrigações e responsabilidade civil**. v. 2. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

WALD, A. **As Origens do Mandado de Segurança**. Revista do Serviço Público, v. 72, n. 3.

[S.l.] p. 360-375, 1956. Disponível em:
<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4376>. Acesso em: 8 nov. 2022.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal I** (Reimpressão). Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

Supremo Tribunal Federal

RMS 6.747, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 27/05/1963, DJ 27/06/1963

RMS 10.629, Rel. Min. Ary Franco, Tribunal Pleno, j. 11/03/1963, DJ 03/04/1963

RMS 10.065, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 17/08/1962, DJ 18/10/1962

RMS 10.149, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 17/08/1962, DJ 20/09/1962

AI 26.672, Rel. Min. Victor Nunes, Segunda Turma, j. 12/03/1963, DJ 27/03/1963

RE 48.567, Rel. Min. Victor Nunes, Segunda Turma, j. 15/05/1962, DJ 15/06/1962

Superior Tribunal de Justiça

AgRg AI 203.835/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 19/11/1998, DJ 01/02/1999

REsp nº 1.111.164/BA (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 13/05/2009, DJe 25/05/2009.

REsp nº 1.365.095/SP (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 13/02/2019, DJe 11/03/2019.

REsp nº 1.715.256/SP (Tema Repetitivo 118), Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 13/02/2019, DJe 11/03/2019.

AgInt no REsp 1.770.495/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, j. 05/09/2019, DJe 16/09/2019.

AgRg no AREsp 593.508/BA, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 17/03/2015, DJe 06/04/2015

EResp 1.020.910/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 26/05/2010, DJe 08/06/2010.

AgRg no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 08/04/2014, DJe 15/04/2014.

REsp 1.596.218/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 02/08/2016, DJe 10/08/2016.

AgInt no AREsp 1.032.984/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 21/11/2017,

DJe 27/11/2017

AgInt no REsp 1.915.692/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, j. 26/04/2021, DJe 28/04/2021.

EDcl no REsp 77.226/MG, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 10/02/1998, DJ 02/03/1998.

REsp 119.155/SE, Rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, j. 07/08/1997, DJ 20/10/1997.

REsp 137.790/PA, Rel. Min. Adhemar Maciel, Segunda Turma,, j. 05/02/1998, DJ 02/03/1998.

REsp 145.138/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, j. 03/11/1997, DJ 15/12/1997.

REsp 148.742/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, j. 10/02/1998, DJ 13/04/1998.

REsp 148.824/PB, Rel. Min. Hélio Mosimann, Segunda Turma, j. 16/10/1997, DJ 17/11/1997.

EResp n. 78.301/BA, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Seção, j. 11/12/1996, DJ 28/04/1997.

REsp 1.114.404/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 10/02/2010, DJe 01/03/2010.

EResp 502.618/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 1ª Seção, j. 08/06/2005, DJ 01/07/2005.

EResp 609.266/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, j. 23/08/2006, DJ 11/09/2006.

REsp 526.655/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 17/02/2004, DJ 14/03/2005.

REsp 551.184/PR, Rel. Min. Catro Meira, 2ª Turma, j. 21/10/2003, DJ 01/12/2003.

REsp 798.166/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 11/09/2007, DJ 22.10.2007.

REsp 891.758/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 24/06/2008, DJe 13/08/2008.

EDcl no REsp nº 1.176.713/GO, Rel. Min. Manoel Erhardt, 1ª Turma, j. 17/05/2022, DJe 20/05/2022.

AgInt no REsp nº 1.895.331/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 15/05/2022, DJe 15/03/2022.

AgInt no REsp nº 1.928.782/SP, Rel. Min. OG Fernandes, Segunda Turma, j. 30/08/2021, DJe 02/09/2021.

AgInt no AgInt no REsp nº 1.947.689/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 27/06/2022, DJe 30/06/2022.

EDcl no REsp 77.226/MG, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, j. 10/02/1998, DJ 02/03/1998.

REsp 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, j. 15/10/2009, DJe 22/10/2009.

EDcl no AgInt no AREsp 308.956/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 22/05/2018, DJe 26/06/2018.

Outros Tribunais

TJ-SP, Apelação Cível 1062030-16.2021.8.26.0100, Rel. Des. Elói Estevão Troly, 15ª Câmara de Direito Privado, j. 06/10/2022, DJe 06/10/2022