

O MANDADO DE SEGURANÇA E A RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO NO TEMA DA EXCLUSÃO DO ICMS DAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

THE WRIT OF MANDAMUS AND RESTITUTION OF UNDUE PAYMENT ON THE SUBJECT OF ICMS EXCLUSION FROM THE CALCULATION OF THE TAX BASES OF THE CONTRIBUTION TO PIS AND COFINS

Fernanda Donnabella Camano de Souza*

RESUMO: Ao longo de inúmeros anos, os contribuintes impetraram mandados de segurança com vistas à exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, possibilitando-lhes a compensação dos respectivos créditos na esfera administrativa, com débitos das mesmas Contribuições; até que, em 2017, o STF decidiu o mérito de forma favorável aos contribuintes. No presente momento, no entanto, os contribuintes se veem diante de dificuldades para concretizar o comando jurisdicional, pois o cenário jurídico alterou-se, com a edição de atos normativos restritivos do direito à compensação. Dessa forma, o estudo propõe medida alternativa ao procedimento de compensação, qual seja, a de que os contribuintes pleiteiem a restituição do indébito na via judicial (precatório), inclusive dos valores recolhidos anteriormente à impetração. Para trilhar esse caminho, é preciso investigar como o STJ interpreta e aplica, em matéria tributária, as Súmulas/STF 269 e 271, estabelecendo que o mandado de segurança não substitui a ação de cobrança e, ainda, não permite a recuperação dos créditos anteriores à impetração. O estudo apresenta relevância prática porque contribui dogmaticamente para a segurança jurídica em relação ao caminho alternativo à compensação, diante do cenário complexo envolvendo tal procedimento. Ainda é atual, porque, neste momento, as decisões transitam em julgado. Para desenvolvê-lo, adotaremos dois métodos: a partir da delimitação do objeto da pesquisa, investigaremos como a doutrina trabalha os conceitos a serem expostos (viés descritivo), intercalando com o modelo crítico à luz dos casos concretos (jurisprudência) para, ao final, construir a solução alternativa proposta como objeto do estudo.

Palavras-chave: exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Mandado de segurança. Possibilidade de restituição (em dinheiro) dos valores indevidamente pagos (precatório). Súmulas/STF 269 e 271. Segurança jurídica.

Artigo recebido em 06 de agosto de 2019.

Artigo aceito em 08 de setembro de 2019.

* Doutora, Mestre e Especialista pela PUC/SP e pós doutoranda na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Endereço para contato: fernanda@camano.com.br

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

ABSTRACT: For many years taxpayers filed writs of mandamus to exclude ICMS from the calculation basis of Contributions to PIS and COFINS, enabling them to offset credits at the administrative level against such Contribution debits. In 2017, the Brazilian Supreme Court ruled in their favor on the merit. Presently, however, taxpayers have been facing difficulties to materialize the jurisdictional command due to changes in the legal scenario (enactment of normative rules restricting the right to offset). In this context, this study proposes an alternative measure to the offset procedure, consisting of claiming restitution of undue payments in court (judiciary bond), including of amounts paid before the filing. This alternative requires looking into how the Superior Court of Justice (STJ) interprets and applies, in tax matters, Supreme Court Precedents 269 and 271, which determine that the writ of mandamus does not replace the collection action and, further, does not allow recovery of credits prior to filing. The study has practical relevance, as it makes a dogmatic contribution to the legal certainty of the alternative path to compensation, given the complexity of the scenario surrounding such procedure. It is also current, because at this time the decisions are becoming *res judicata*. The study will involve two methods: based on the definition of the research object, we will examine how the doctrine views the concepts to be developed (descriptive perspective of the object), interspersing it with the critical model based on concrete cases (case law) to, at the end, build the proposed alternative solution as the object of the study.

Keywords: Exclusion of the ICMS from the calculation bases of the Contribution to PIS and

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES PROCESSUAIS TRIBUTÁRIAS SEGUNDO O MOMENTO DE POSITIVAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 3. ANÁLISE CRÍTICA - DA EFICÁCIA EXTRAPROCESSUAL DAS TUTELAS JURISDICIONAIS DECLARATÓRIA, DESCONSTITUTIVA E CONDENATÓRIA; 4. DAS TUTELAS JURISDICIONAIS DECLARATÓRIA E CONDENATÓRIA E DO SINCRETISMO PROCESSUAL SOB O PONTO DE VISTA DA EFICÁCIA EXECUTIVA. 5. DA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO MANDADO DE SEGURANÇA E A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. 6. O MANDADO DE SEGURANÇA E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO (RESTITUIÇÃO EM ESPÉCIE) – SUPERAÇÃO DOS ÓBICES DAS SÚMULAS/STF 269 E 271. 7. DA POSSÍVEL SOLUÇÃO DIANTE DA DIFICULDADE PRAGMÁTICA EM EFETIVAR-SE A COMPENSAÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS A TÍTULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS, INCLUINDO-SE O ICMS - A CALCULABILIDADE DO DIREITO E A SEGURANÇA JURÍDICA. 8. CONCLUSÕES. 9. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Há alguns anos, os contribuintes impetraram mandados de segurança (repressivo/preventivo) com vistas à exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Isso porque, desde a edição das Leis Complementares 7/1970 (PIS) e 70/1991 (COFINS), que não se referem expressamente a essa exclusão, o Fisco Federal compreendeu que o ICMS deveria compor as respectivas bases de cálculo, haja vista que, integrado ao preço da mercadoria, incorporava-se ao conceito de faturamento/receita auferida pela pessoa jurídica.

Nos autos dos mandados de segurança ajuizados pelos contribuintes em diversos momentos do tempo, estes pleiteavam, basicamente: (i) impedir a constituição da obrigação tributária relativa às Contribuições em comento com a inclusão do ICMS, a partir da impetração (conteúdo declaratório, prospectivo); e (ii) possibilitar-lhes compensar (conteúdo desconstitutivo do pagamento, retroativo), na esfera administrativa, os valores indevidamente recolhidos a tais títulos com débitos das mesmas Contribuições, acrescidos da SELIC.¹

Muitos anos se passaram quando a discussão chegou ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), que negou o pleito dos contribuintes, culminando na edição das Súmulas/STJ 68 e 94.²

¹ Registre-se que, a menção a efeitos prospectivos ou retroativos, refere-se ao momento (instante “fotográfico”) em que é apreendida a entidade jurídica, pois o que é “prospectivo” em um determinado momento passa a ser “retroativo” em outro. Portanto, os conceitos “prospectivo” e “retroativo” são relacionais (relativos ao tempo em que instaurados).

² Dispõem os verbetes, respectivamente: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”, e “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”. Por força do julgamento de questão de ordem nos RESPs 1.624.297/RS; 1.629.001/SC e 1.638.772/SC, foi determinado o cancelamento de tais Súmulas na sessão de 27/03/2019.

Em 1999, o Supremo Tribunal Federal (STF) iniciou o julgamento do RE 240.875/MG,³ sem transcendência subjetiva, paralisado com pedido de vista do então Ministro Nelson Jobim e concluído apenas em 2014, favoravelmente aos contribuintes.

Paralelamente, em 2007, foi ajuizada a ADC 18⁴ perante o STF, com vistas à declaração de constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo daquelas Contribuições, prejudicada quando do julgamento, em 2017, do RE 574.706/PR (sob o rito do art. 543-B do CPC/1973, *leading case*), cuja decisão foi favorável aos contribuintes, fixando-se a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins da incidência do PIS e da COFINS”.

Não obstante a oposição de embargos de declaração pela União (inclusive com pedido de modulação dos efeitos, para que se produzam após a finalização do julgamento dos embargos), os Tribunais locais e o próprio STF passaram a aplicar aos casos pendentes a decisão proferida no *leading case*.

Como se viu, anos decorreram desde o momento em que os contribuintes impetraram mandados de segurança até o julgamento de mérito pelo STF, o que significa que, não obtendo (na maioria dos casos) a medida liminar, efetuaram o recolhimento das Contribuições computando o ICMS, antes e durante o curso da ação, até que sobreviesse decisão individual definitiva favorável.

Pontue-se que houve duas modificações relevantes no cenário jurídico-positivo: (i) a edição da Solução de Consulta COSIT 13/2018, por parte da Receita Federal do Brasil, determinando que, se a decisão judicial individual não prescrever expressamente que o montante de ICMS a ser excluído é o “valor destacado na nota fiscal”, então o contribuinte somente faz jus a excluir o “valor

³ Nos autos deste processo, discutia-se a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

⁴ Esta ADC foi ajuizada em 2007 pelo Presidente da República, com vistas à declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/1998.

arrecadado” (diminuindo consideravelmente o montante do crédito a ser apurado); e (ii) a edição da Lei 13.670/2018, que alterou a redação do art. 74, § 3º, inciso VII, da Lei 9.430/1996,⁵ inviabilizando a compensação do crédito, no momento em que se inicia o procedimento de fiscalização, com relação ao montante a se compensar.

Tais medidas normativas colocaram em risco o procedimento dos contribuintes a respeito da compensação administrativa, tendo em vista que, se a decisão individual transitada em julgado não consignou expressamente a exclusão dos valores de ICMS “destacados” nos documentos fiscais, e estes contribuintes interpretarem o comando decisional no sentido de que têm direito à exclusão de “todo o ICMS”, na linha do precedente do STF (isto é, do “valor destacado na nota fiscal”), ao iniciar a compensação, a Receita Federal do Brasil, que os jurisdiciona, poderá constatar a diminuição significativa de arrecadação por parte deles e instaurar, de imediato, as atividades de fiscalização, de sorte a paralisar o procedimento compensatório. Aliás, porque a compensação administrativa requer a prévia habilitação do crédito compensável, o Fisco Federal terá condições de se preparar para realizar a fiscalização, tão logo os contribuintes diminuam a arrecadação aos cofres públicos.

A preocupação dos contribuintes, portanto, não reside apenas na possível glosa, com fixação de multas, dos débitos das mesmas Contribuições objeto de compensação com créditos decorrentes da decisão judicial transitada em julgado (fruto de sua interpretação de que “todo o ICMS” deve ser excluído daquelas bases imponíveis), mas na própria impossibilidade de se levar a cabo a

⁵ “Art. 74. (...) § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º: (...); VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal”.

compensação dos créditos que, no seu entendimento, decorrem do provimento jurisdicional a eles favorável.

Por fim, caso optem por desafiar os obstáculos acima, pleiteando a compensação – pelo atrativo de que a monetização do crédito é imediata e, portanto, produz reflexos financeiros extremamente favoráveis para a realidade empresarial (fluxo de caixa) –, deverão, por imposição do art. 100, § 1º, inciso III, da IN/RFB 1.717/2017, proceder, no bojo do processo judicial, à declaração de inexecução do título executivo, o que agrava o risco do procedimento (pois, caso não consigam implementar a compensação, já terão declarado judicialmente que não procederão à execução pela via judicial).

Diante desse cenário complexo, indagamos se, ao invés de efetuarem a compensação na esfera administrativa, poderão pleitear a restituição em espécie, na via judicial (precatório), dos valores pagos indevidamente, aproveitando-se, inclusive, dos créditos anteriores à impetração. Isso porque, não obstante a doutrina⁶ e a jurisprudência do STJ⁷ se posicionarem no sentido de que a mera declaração do direito dá ensejo à formação do título executivo judicial, verificamos decisões recentes do mesmo órgão⁸ prescrevendo que os

⁶ A propósito, cite-se Cândido Rangel Dinamarco: “Segundo os conceitos tradicionais, a executividade seria uma característica diferenciadora das sentenças condenatórias (...). Agora, porém, tanto umas como outras estão dotadas da eficácia de propiciar a execução forçada (...). Essa extensão veio de uma proposta doutrinária do ministro e processualista Teori Albino Zavascki”. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. v. III. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 263.

⁷ Ver, por todos, voto do Ministro Teori Zavascki no RESP 544.189/MG, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 28/04/2004.

⁸ A propósito, ver: Resp 1.792.504/SC, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13/03/2019; AgInt no ARES 941.883/DF, Rel. Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJe 11/03/2019. Registre-se que, neste último julgado, o STJ compreendeu que, por se tratar de mandado de segurança preventivo, não seria possível pretender o reconhecimento do direito ao indébito de parcelas anteriores à impetração. Todavia, consta do voto que os contribuintes pleitearam que “a Fazenda Nacional/Receita Federal acolha o pedido que vier a ser formulado pelas impetrantes de restituir ou compensar os valores que comprovadamente tenham sido pagos em face da procedência desta ação, com tributos da mesma espécie devidos e/ou outros autorizados por lei”, o que denota que o direito pretendido diz respeito ao tempo de vigência da Lei 10.865/2004, instituidora das

contribuintes não podem se utilizar da via mandamental para pleitear a recuperação de valores pagos anteriormente à impetração, em razão da vedação imposta pelas Súmulas/STF 269 e 271. Dispõem as referidas Súmulas, respectivamente:

Súmula 269: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança;

Súmula 271: 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.⁹

Assim, entendemos oportuno investigar mais detidamente o tema, porquanto, para que os contribuintes abdicuem da monetização imediata dos créditos (procedimento que lhes permitiria, de pronto, dispor de fluxo de caixa e, portanto, caminho bem mais favorável que o do precatório), é preciso ter segurança de que a restituição em espécie (via precatório) não os impedirá de recuperar todos os valores recolhidos enquanto vigente a lei impugnada, respeitando-se apenas o prazo prescricional de 5 anos em relação aos montantes pagos anteriormente ao ajuizamento.

Noutro falar, como a compensação administrativa se afigura extremamente favorável em termos financeiros, não se pode cogitar da ocorrência de qualquer obstáculo quanto ao caminho mais moroso (precatório) para o recebimento dos valores porque, se assim for, a tendência dos contribuintes será a de enfrentar as complexidades do procedimento

Contribuições impugnadas e, portanto, abrange os recolhimentos antes e após a impetração (respeitando-se o lapso prescricional). Ainda, é a decisão no AgInt no RMS 51.080/MG, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJe 20/06/2017: “Não obstante, verifica-se que a ação mandamental não é cabível, à luz dos enunciados das Súmulas 269 e 271 do STF, pois, por ocasião da impetração, em abril de 2009, o precatório já havia sido pago e os tributos recolhidos, o que revela a pretensão de ressarcimento dos impetrantes”.

⁹ Ao longo do estudo, reproduziremos novamente o teor desses enunciados, para que não se tenha por prejudicado o fluxo da leitura.

compensatório – mesmo sabedores das dificuldades a ele inerentes –, gerando novo contencioso, o que atenta à efetividade e à praticabilidade do direito.

Essa questão diz respeito a como abordaremos a eficácia executiva da decisão prolatada em mandado de segurança. Vejamos.

2. A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES PROCESSUAIS TRIBUTÁRIAS SEGUNDO O MOMENTO DE POSITIVAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O direito demanda aplicação à realidade. Aliás, existe somente *a partir e para* ela (realidade). Nas palavras de Eros Grau,¹⁰ o direito reflete a estrutura da sociedade em determinado tempo e volta-se para a experiência (como em um movimento circular). É certo, porém, que não é estático, evolui de acordo com as rupturas desse tecido normativo a partir das mutações socioeconômicas temporal e localizadamente verificadas em dada sociedade. Por isso, nas lições do mesmo,¹¹ não se afigura correto aduzir ao direito positivo, mas a tantos “direitos” quantas são as formações estatais.

Em matéria tributária, a norma abstrata e geral instituidora da respectiva obrigação denomina-se “regra-matriz de incidência tributária”, nomenclatura criada por Paulo de Barros Carvalho;¹² esta, uma vez aplicada (positivada) aos eventos da realidade, dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária entre Fisco e contribuintes.

¹⁰ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes?:** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. (refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito). São Paulo: Malheiros., 2013.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto.** 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 21.

¹² Sobre o tema, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2014.

Pria¹³ leciona que os contribuintes poderão intervir no processo de positividade da regra-matriz de incidência tributária, mediante a propositura de ações judiciais com o objetivo, em regra, de impedir o nascimento da relação jurídica tributária ou de extirpá-la da ordem jurídica, acaso constituída.

De acordo com os diversos momentos do ciclo de positividade da regra-matriz de incidência tributária, a tutela jurisdicional pleiteada por meio dos processos antiexacionais (aqueles cuja iniciativa cabe aos contribuintes)¹⁴ classifica-se, em relação à obrigação tributária, em: (a) declaratória,¹⁵ tendente a declarar uma situação atinente àquela obrigação (de rigor, pendente de constituição);¹⁶ (b) desconstitutiva, objetivando anular a obrigação tributária previamente constituída (isto é, invalidando o lançamento de ofício ou o “autolancamento”); e (c) condenatória, em que a obrigação tributária foi constituída e, também, extinta pelo pagamento, considerado, todavia, indevido, de sorte a ensejar o dever jurídico do Fisco de restituir o montante aos contribuintes.

¹³ PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positividade da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo Analítico Tributário**. v. I. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁴ A classificação dos processos (tutelas) com base nas diversas etapas do ciclo de positividade do direito tributário foi empreendida, de início, por Paulo Cesar Conrado, a quem tomamos de empréstimo, assim como a nomenclatura “ações antiexacionais”.

¹⁵ Rigorosamente, a terminologia “ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária” não nos parece a mais adequada, pois toda “declaração” pressupõe a constituição de uma dada realidade. Defende Tárek Moysés Moussallem: “Com isso, permanecem fora do âmbito do direito os enunciados meramente declaratórios. Ato declaratório, sentença declaratória, lei interpretativa, declaração de vontade, declaração de inconstitucionalidade são ‘nomenclaturas’ que podem levar o interlocutor a entender pela possibilidade de existir no direito enunciados declaratórios em sentido ordinário. (...) Graves problemas exsurtem da questão mal posta: primeiro, porque, em rigor, não se há falar em ação declaratória, já que o juiz nada descreve”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68-69.

¹⁶ Registramos que, se o evento da realidade não ocorreu, ou se a norma jurídica ainda não detém plena condição de aplicabilidade no momento da propositura da ação, em rigor, o contribuinte pleiteia a paralisação daquela incidência, de sorte a não ser formalizada a obrigação tributária. Todavia, na prática, implementadas as condições de aplicação, a norma jurídica incide, restando ao Poder Judiciário determinar, em sede de tutela provisória/liminar, que o Fisco não cobre o tributo.

De rigor, a doutrina¹⁷ leciona que aquelas tutelas jurisdicionais são postas por meio das seguintes espécies de ações antiexacionais: (a) ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e mandado de segurança preventivo; (b) ação anulatória de débito fiscal e mandado de segurança repressivo; e (c) ação de repetição do indébito tributário.

Cada uma dessas ações judiciais, portanto, destina-se à outorga de bem da vida diverso. Por exemplo, no bojo do mandado de segurança preventivo, o que se pretende é a eliminação da sujeição (no caso, dos contribuintes) a um preceito normativo, com a determinação de que a autoridade coatora se abstenha da prática do ato de constituição da obrigação tributária, não albergando natureza reparatória (do direito violado).

Mantenhamos tal classificação, que será objeto de análise crítica adiante.

3. ANÁLISE CRÍTICA - DA EFICÁCIA EXTRAPROCESSUAL DAS TUTELAS JURISDICIONAIS DECLARATÓRIA, DESCONSTITUTIVA E CONDENATÓRIA

A processualística diverge quanto à classificação das espécies de ações/tutelas jurisdicionais proferidas, se ternária – subdividindo-se em declaratória, (des)constitutiva ou condenatória – ou quinária – inaugurada por Pontes de Miranda,¹⁸ acrescentando-se as ações/tutelas mandamentais e as executivas em sentido amplo – (nesta última o Estado-juiz/terceiro realiza a conduta determinada na sentença, sem a participação do executado).

¹⁷ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012; CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

¹⁸ Leciona o autor que: “A ordem que devemos pôr as ações para as classificar (frisemo-la mais uma vez) é a seguinte: a) ações declarativas; b) ações constitutivas; c) ações condenatórias; d) ações mandamentais; e) ações executivas”. MIRANDA, Francisco Pontes de. **Tratado das ações**. Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 27.

Didier Jr.,¹⁹ adotando a classificação ternária, adverte que as tutelas jurisdicionais mandamentais e as executivas em sentido amplo inserem-se naquelas de conteúdo condenatório, pois ambas comportam a condenação do devedor a determinada prestação; a diferença é que, enquanto nas tutelas mandamentais a execução dá-se de forma indireta (com a participação da autoridade coatora), nas executivas em sentido amplo, a execução é direta (sem a colaboração do devedor, como dito), com o que concordamos.

Uma questão importante – merecedora de análise crítica – diz respeito à distinção entre o conteúdo da tutela jurisdicional declaratória, (des)constitutiva e condenatória, e a forma de sua realização (concretização) projetada extraprocessualmente.

Tomando como referência as lições de Teori Zavascki,²⁰ o qual adverte que a decisão judicial apresenta dois tipos de eficácia – a normativa e a executiva –, compreendemos que a primeira identifica-se com o conteúdo declaratório, (des)constutivo e condenatório da decisão judicial, ao passo que a eficácia executiva refere-se à forma de concretização – projeção extraprocessual – daquele conteúdo fixado na decisão judicial. Na linguagem do Direito, a eficácia normativa tem a ver com a prescrição contida na decisão, e a eficácia executiva com a linguagem na sua função operativa ou performativa²¹ (determinando-se como deve ser concretizada).

Essa distinção é importante, pois a norma concreta e individual posta pela decisão judicial tributária constituirá a estrutura silogística: a premissa maior

¹⁹ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. v. 1. 21. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 357.

²⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. **Revista de Processo**, n. 109, jan./mar. 2003.

²¹ Sobre a alusão às linguagens prescritiva e performativa, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 142-143.

(norma jurídica), a premissa menor (fatos) e a conclusão, ou seja, o fato jurídico judicial tributário, com a respectiva imputação de efeitos a serem projetados na esfera extraprocessual entre Fisco e contribuintes.

Inserido em tal estrutura lógica, o comando decisional será declaratório (impedindo-se a constituição da obrigação tributária), desconstitutivo (anulatório do lançamento, por exemplo) ou condenatório (impondo-se a restituição do indébito tributário). Como decorrência, a norma concreta e individual decisional será dotada de efeitos executivos, vale dizer, deve ser realizada extraprocessualmente, o que, em rigor, na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e no mandado de segurança preventivo, consistirá no comportamento do Fisco de abster-se de constituir a obrigação tributária; na ação anulatória de débito fiscal e no mandado de segurança repressivo, na anulação da obrigação tributária; e na ação de repetição do indébito tributário, na realização, pelo Fisco, de atos materiais tendentes à restituição dos montantes indevidamente pagos pelos contribuintes.

Ainda que adotemos a classificação ternária das ações/tutelas jurisdicionais, a eficácia executiva poderá aproximar a forma como se concretizarão aqueles comandos declaratórios, desconstitutivos e condenatórios, que podem intercambiar-se, como se verificará a seguir.

4. DAS TUTELAS JURISDICIONAIS DECLARATÓRIA E CONDENATÓRIA E DO SINCRETISMO PROCESSUAL SOB O PONTO DE VISTA DA EFICÁCIA EXECUTIVA

Didier Jr.²² leciona que, após a alteração do CPC/1973 pela Lei 11.232/2005, com o acréscimo do art. 475-N, inciso I, que determinou serem títulos executivos judiciais a sentença proferida no processo civil que reconheça

²² DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. v. 1. 21. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 352.

a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia, modificando, assim, a redação anterior, que considerava ostentar a condição de título executivo apenas “a sentença condenatória proferida no processo civil”,²³ estabeleceu-se a possibilidade de a tutela jurisdicional proferida em ação declaratória formar o título executivo judicial (pressupondo o reconhecimento próprio do comando condenatório).²⁴ Atualmente, idêntica previsão à do art. 475-N, inciso I, encontra-se no art. 515, inciso I, do CPC.²⁵

Adverte o autor que, como a ação declaratória pode ser ajuizada após a ocorrência da lesão, por força do art. 20 do CPC/2015,²⁶ entende-se que, dependendo do caso concreto, poderá não subsistir a distinção – no plano da eficácia – entre os comandos declaratório e condenatório concedidos por meio das tutelas específicas.

Nessa medida, é possível fazer um paralelo com as lições doutrinárias de Teori Zavascki, para quem os comandos jurisdicionais apresentam eficácia normativa (declaratório, (des)constitutivo e condenatório) e executiva (com respeito à forma de realização do direito concedido pela tutela jurisdicional) e,

²³ Conforme art. 584, inciso I, do CPC/1973, em sua redação original.

²⁴ M. Seabra Fagundes discorre sobre a impossibilidade de proceder-se à execução forçada contra a Administração Pública, a menos que a legislação assim o determine. E o Texto Constitucional de 1967 determinou expressamente que se proceda à execução forçada quando os devedores forem as Fazendas Pública federal, estadual e municipal, *in verbis*: “Art 112 - Os pagamentos devidos pela Fazenda federal, estadual ou municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos extra-orçamentários abertos para esse fim. (...) § 2º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados ao Poder Judiciário, recolhendo-se as importâncias respectivas à repartição competente. Cabe ao Presidente do Tribunal, que proferiu a decisão exequenda determinar o pagamento, segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor preterido no seu direito de precedência, e depois de ouvido o chefe do Ministério Público, o seqüestro da quantia necessária à satisfação do débito”.

²⁵ “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: I - as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa”.

²⁶ “Art. 20. É admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito”.

assim, mesmo que se esteja diante de ação declaratória de inexistência de relação jurídica,²⁷ é possível a formação do título executivo judicial, passível de execução na forma prescrita em lei.

Por elucidativo, verifique-se trecho do voto-vista exarado pelo Ministro Teori Zavascki, no RESP 544.189/MG, invocando suas próprias lições doutrinárias:

A tese segundo a qual apenas a sentença condenatória é título executivo, verdadeiro dogma para a maioria da doutrina, é de difícil demonstração. A dificuldade reside, desde logo, na identificação da natureza dessa espécie de sentença. Para Liebman, "a sentença condenatória tem duplo conteúdo e dupla função: em primeiro lugar, declara o direito existente – e nisto ela não difere de todas as outras sentenças (função declaratória); e, em segundo lugar faz vigorar para o caso concreto as forças coativas latentes na ordem jurídica, mediante aplicação da sanção adequada ao caso examinado (...)". Fazer vigorar a força coativa da sanção não constitui, propriamente, função da sentença condenatória, mas sim da ação executiva que a ela posteriormente segue. (...) Ora, se tal sentença traz definição de certeza a respeito, não apenas da existência de relação jurídica, mas também da exigibilidade da prestação devida, não há como negar-lhe, categoricamente, eficácia executiva. (...) se nela estiverem presentes todos os elementos identificadores da obrigação (sujeitos, prestação, liquidez, exigibilidade), pois isso representaria atentado ao direito constitucional à tutela executiva, que é inerente e complemento necessário ao direito de ação. Tutela jurisdicional que se limitasse à cognição, sem as medidas complementares necessárias para ajustar os fatos ao direito declarado na sentença, seria tutela incompleta.²⁸

Utilizando-nos do exemplo mencionado, na pragmática tributária é comum ocorrer a seguinte situação: o contribuinte impetra mandado de segurança pleiteando o reconhecimento do direito à exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, bem como à compensação dos

²⁷ Acrescentamos que esse entendimento se aplica ao mandado de segurança preventivo, segundo sustentado neste estudo.

²⁸ Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 28/04/2004.

valores pagos com os débitos das mesmas Contribuições, acrescidos da SELIC. Muito embora tenha efetuado, antes da impetração, recolhimentos daquelas Contribuições incluindo-se o ICMS, também continua a fazê-lo no curso do processo até a obtenção da decisão definitiva transitada em julgado.

Uma vez declarada (incidentalmente) a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo daquelas Contribuições, diante da situação concreta (inicialmente comprovada), consistente na realização, pelo autor da demanda, de operações relativas ao seu objeto social ensejadoras de auferimento de receita e, também, de circulação de mercadorias, por consequência – eficácia executiva –, deve ser o dever jurídico do Fisco à devolução do pagamento a maior.

Veja-se que o fundamento²⁹ da decisão, repita-se, é o de declarar a invalidade da regra jurídica com relação ao contribuinte litigante, de modo que não faz sentido que ele ajuíze ação específica de restituição do indébito se o fundamento do *mandamus* foi o de impedir a aplicação daquela regra tributária e, portanto, de tornar recuperáveis os montantes pagos (reconhecimento do direito ao crédito).

A eficácia executiva da decisão judicial prolatada nesse sentido torna a declaração executável – comando para o Fisco – mesmo que o fato jurídico do pagamento do tributo não tenha sido comprovado, de início, na petição inicial, ou o tenha sido parcialmente (uma vez que novos recolhimentos foram realizados no curso do processo). Trilhar esse caminho não significa o abandono da classificação quanto às espécies processuais tributárias, com base no momento da positivação jurídica (captável como “fotografia”, no instante da propositura da

²⁹ Este estudo ensaia a teoria sobre o alcance dos fundamentos do *mandamus* a todas as situações concretas ocorridas para o impetrante-contribuinte. Toma, pois, de empréstimo, a teoria dos fundamentos determinantes das decisões proferidas em sede de julgados vinculantes, aplicando-a, todavia, aos casos concretos tributários. Sobre a teoria dos fundamentos determinantes, ver: MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 1003.

ação). Esse ainda é o critério a se levar em conta quando da escolha, pelos contribuintes, de qual espécie de ação ajuizarão.

Mas a dinâmica da realidade ocorrida antes e após a propositura das ações judiciais nos leva a sustentar a flexibilidade da forma com que as tutelas jurisdicionais (inicialmente declaratória, desconstitutiva ou condenatória) sejam materialmente realizadas (flexibilização da eficácia executiva).

Trata-se, pois, da adoção do sincretismo processual, não propriamente quanto ao conteúdo das tutelas jurisdicionais, mas quanto aos instrumentos de realização do direito material (eficácia executiva), permitindo-se que, a partir da declaração, da desconstituição ou da condenação, o conteúdo das tutelas seja igualmente realizável pelo contribuinte, com a possibilidade, pois, da formação do título executivo judicial em quaisquer dessas hipóteses e da recuperação do indébito como consequência da declaração de invalidade do ato normativo. Nas palavras de Didier Jr.,³⁰ “Retirou-se a menção que havia à sentença condenatória, para deixar claro que qualquer sentença que reconhecer a existência de uma obrigação exigível, o que inclui a declaratória, tem eficácia executiva”.

O olhar histórico corrobora tal assertiva. O art. 290 do CPC/1939 – que não foi objeto de reprodução no CPC/1973 e no de 2015 – assim determinava:

Art. 290. Na ação declaratória, a sentença que passar em julgado valerá como preceito, mas a execução do que houver sido declarado somente poderá promover-se em virtude de sentença condenatória.³¹

³⁰ DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*. v. 1. 21. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 352.

³¹ Com fundamento neste dispositivo, Alfredo Buzaid adverte que, além da declaração, é necessária a obtenção de sentença condenatória para que se perfaça a execução da determinação judicial: “Normalmente, as sanções previstas pela lei não se aplicam automaticamente e a função da condenação reside precisamente em determiná-las *in concreto*; frequentemente podem ser diversas as sanções e então a função da condenação é também escolhê-las e determiná-las”. BUZAID, Alfredo. *Ação declaratória no direito brasileiro*. São Paulo: Livraria Acadêmica –

Uma vez admitida que a eficácia executiva “sincretiza” a forma de concretização dos comandos declaratório, desconstitutivo ou condenatório exarados no bojo do processo judicial tributário, possibilitando que quaisquer deles formem o título executivo judicial, surge a questão atual, na pragmática forense tributária, sobre a possibilidade de proceder-se à restituição em espécie (pela via do precatório), em sede de mandado de segurança preventivo/repressivo que declarou a incompatibilidade de determinada regra-matriz de incidência tributária ao Texto Constitucional abrangendo, inclusive, parcelas pagas anteriormente à impetração, mesmo diante das vedações impostas pelas Súmulas/STF 269 e 271, já transcritas anteriormente.

Para tratar dessa questão específica, entendemos pertinente discorrer acerca do instituto do mandado de segurança, bem como a respeito da evolução de conceitos legais nesse tema, à luz da jurisprudência histórica.

5. DA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO MANDADO DE SEGURANÇA E A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL

Na origem,³² quando o Texto de 1934 previu o mandado de segurança, questionava-se se ele possuía natureza de ação, com a característica da

Saraiva & Cia., 1943, p. 93. Em sentido diverso, tendo em vista a alteração legislativa, Adroaldo Furtado Fabrício: “Aguda e penetrante análise revelou que a tese restritiva, originária da Alemanha, parte de uma visualização errônea da ação declaratória como preventiva ou subsidiária, (...) explica a resistência de alguns setores da doutrina, também no Brasil, à admissibilidade da simples declaração quando já cabível a condenação – resistência que o parágrafo único do art. 4º do vigente Código de Processo Civil ainda precisou vencer durante as várias fases de discussão (...). Como quer que seja, trata-se de questão hoje superada, entre nós, pelo *ius positum*”. FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. **Ação declaratória incidental**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-36.

³² O mandado de segurança, como ação de rito especial, surgiu na Constituição Federal de 1934, conforme item 33 do art. 113, *in verbis*: “33) Dar-se-á mandado de segurança para defesa do direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou

contenciosidade: partes em litígio (impetrante/autoridade impetrada) e órgão judicial para compô-lo, pois apenas destinado a evitar ameaça ou violação de direito pela autoridade, como nos dá conta Seabra Fagundes,³³ valendo a transcrição do entendimento do então Ministro do STF Carvalho Mourão, que não conceituava o *mandamus* como instrumento de resolução do litígio instaurado entre duas partes contrapostas, alegando “que lhe parecia a ‘quintessência, a concentração química da confusão jurídica’”.

Com o advento da Constituição de 1967, outro debate envolvia o remédio constitucional, qual seja: destinava-se apenas a tutelar “direitos individuais”, assim entendidos aqueles atribuídos aos cidadãos e insculpidos no Capítulo “Dos Direitos Individuais”, excluindo-se os direitos políticos, sociais etc.?

Seabra Fagundes adverte ainda que, com a evolução da sociedade – e, portanto, da ciência do direito constitucional –, os direitos individuais não podem ter a conotação restritiva com a exclusão daqueles outros.³⁴ A questão não era

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 petitórias competentes”. Tal remédio constitucional foi regulado pela Lei 191/1936. O Texto Constitucional de 1937 não o previu, retomando ao Texto de 1946, no § 24 do artigo 141: “§ 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”. Segundo M. Seabra Fagundes, a Lei 1.533/1951 ampliou a exegese decorrente do dispositivo constitucional, determinando o cabimento do *mandamus* também na hipótese de ameaça a direito (FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 273). José Carlos Barbosa Moreira leciona que já em 1894, a Lei 221 previu a anulação de atos lesivos aos direitos dos cidadãos por parte da União, *in verbis*: “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”. MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de direito processual**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 198. (Sexta Série)

³³ FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 262.

³⁴ Adverte o autor: “Pode-se dizer, destarte, que por direito individual se compreende, no Direito Constitucional de nossos dias, todo e qualquer direito do homem diante do Estado, seja como cidadão, seja como administrado, contribuinte etc. A expressão *direitos individuais* constituiu-se no gênero de que são espécies os direitos políticos, sociais etc.”. FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 276.

meramente acadêmica, pois foi submetida à apreciação pelo Poder Judiciário, em que o Ministro Orozimbo Nonato³⁵ proferiu voto declarando: “bastaria a índole constitucional do preceito para segurar-lhe aplicação intensa, poderosa a empolgar em seu domínio o máximo de casos.” (mand. de segurança nº 777, em 31-1-47, Direito, vol. 46, pág. 106).” Interpretação diversa conduziria a que, por exemplo, as pessoas jurídicas estivessem fora do alcance do preceito, advertindo Seabra que a interpretação meramente literal deveria ser afastada, considerando a grandeza do instituto, plasmado em patamar constitucional.

Outra evolução constatada no decorrer dos anos a respeito do mandado de segurança foi a fixação do entendimento do que se considerava “direito líquido e certo”, isto é, se se referia ao fato comprovado de plano ou se ao direito “inquestionável” a ser aplicado pelo juiz. Decidiu o STF³⁶ que “‘A *quaestio juris*, por difícil que a alguém possa parecer, pode sempre ‘encontrar desate no mandado de segurança (...). O que se exclui absolutamente das raias do mandado de segurança é a questão duvidosa do fato.’ (ac. de 24-8-51, rec. extraordinário 15.150, Revista Forense, vol. 141, pág. 130)”.

Ainda, muito embora a Constituição Federal de 1967 e a Lei 191/1936 não limitassem sua aplicação em matéria fiscal, o art. 320, inciso IV, do CPC/1939 determinava:

³⁵ Esse trecho foi destacado por M. Seabra Fagundes (FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 277-278).

³⁶ Também esta decisão foi trazida por M. Seabra Fagundes (FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 283). Lucia Valle Figueiredo arremata a respeito do que se considera direito líquido e certo: “o conceito deve ser extraído do problema factual. Quer dizer, os fatos têm que ser incontroversos. Se os fatos forem incontroversos, o direito será sempre certo.” FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Mandado de segurança**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 20. Ainda, Hely Lopes Meirelles: “É um conceito impróprio – e mal-expresso – alusivo a precisão e comprovação do *direito* quando deveria aludir a precisão e comprovação dos *atos e situações* que ensejam o exercício desse direito.” MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança: ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 35.

Art. 320. Não se dará mandado de segurança, quando se tratar: (...) IV – de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.

A questão tornou-se litigiosa e alcançou o Poder Judiciário, compreendendo o STF não haver óbice ao amparo de pretensões formuladas pelo contribuinte em face das Fazendas Públicas, quando se tratar de inconstitucionalidade ou ilegalidade dos textos normativos.

Pautando-nos apenas nesses exemplos, pretendemos demonstrar que, no início, havia inúmeras dúvidas a respeito da aplicação do mandado de segurança às situações da vida, inclusive com a tendência dogmática de limitar-lhe o escopo; com o passar do tempo, ampliaram-se significativamente as hipóteses de seu cabimento, tendo em vista as demandas impostas pela sociedade, alargando-lhe o espectro de abrangência (ou conformando-lhe ao patamar Constitucional).

Se assim é, acreditamos que nosso posicionamento sustentado a seguir, no sentido de que a ação mandamental qualifica-se como instrumento hábil a promover a repetição do indébito tributário (via precatório), possibilitando, inclusive, a recuperação dos montantes indevidamente recolhidos antes da impetração – como decorrência da decisão judicial de procedência do pedido, com reconhecimento do direito ao crédito –, reflete e soluciona os atuais problemas enfrentados pelos contribuintes. Vejamos.

6. O MANDADO DE SEGURANÇA E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO (RESTITUIÇÃO EM ESPÉCIE) – SUPERAÇÃO DOS ÓBICES DAS SÚMULAS/STF 269 E 271

Como dito anteriormente, era de rigor que os contribuintes pleiteassem o reconhecimento do direito líquido e certo à não aplicação/positivação de

determinada norma jurídica instituidora de tributo, no bojo de uma ação mandamental, com pedido para que a autoridade coatora se abstivesse de cobrar a obrigação tributária já formalizada ou em via de ser (modalidades repressiva e preventiva), com fundamento na inconstitucionalidade daquela norma jurídica, possibilitando-lhes compensar na esfera administrativa os valores indevidamente recolhidos a tais títulos, acrescidos da SELIC.

Uma vez transitada em julgado a ação mandamental de forma favorável aos contribuintes, como se compreendia pela incidência dos verbetes sumulares/STF 269 e 271 (respectivamente, "O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança", e "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"), ajuizava-se ação condenatória,³⁷ reescrevendo-se a decisão judicial obtida anteriormente em sede mandamental e requerendo-se, a partir dela, a recuperação dos valores recolhidos no passado.

Esse entendimento fundava-se na ideia de que, por meio do *mandamus*, somente seria possível que a autoridade coatora executasse a ordem consistente em se abster de constituir a obrigação tributária (ou deixar de cobrá-la, acaso constituída), não se prestando a proporcionar a tutela condenatória.

Nessa linha, ao discorrer sobre o mandado de segurança preventivo, adverte Conrado:³⁸

Impossível querer, por isso, que do mandado de segurança exsurja "título executivo" na fechada acepção que a expressão retém; fosse assim, o mandado de segurança passaria a hospedar missão reparatória, deixando de funcionar como instrumento de

³⁷ Verifique-se o debate nos autos do AgRg no AgRg no AI 1.399.296/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 1/09/2011. A questão fática subjacente consistia na propositura de ação cognitiva, após o provimento do mandado de segurança, para recuperação dos montantes recolhidos.

³⁸ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 237.

jurisdição especial (inciso LXIX do art. 5º da Constituição) para acomodar-se à regra geral da jurisdição geral (inciso XXXV do art. 5º).³⁹

Tal providência – ajuizamento de ação condenatória –, contudo, carece de racionalidade, uma vez que (i) a decisão a ser exarada na nova ação só pode dar-se nos estritos termos do que restou fixado na demanda mandamental anterior transitada em julgado, de forma que não faz sentido a sua propositura apenas para produzir-se o efeito “condenatório”, além de que (ii) a vedação contida na Súmula/STF 271, de que não se pode obter efeitos patrimoniais pretéritos em mandado de segurança, há que ser compreendida no sentido de que não se poderá inviabilizar, por conta de sua redação, o direito ao crédito relativo aos valores recolhidos antes da impetração, mas apenas que a compensação/restituição ocorra em momento posterior ao da impetração. Igualmente, não parece lógico o contribuinte ajuizar nova demanda para reclamar crédito anterior à impetração, cujo desfecho deva ocorrer exatamente no mesmo teor ao do *mandamus* antes impetrado.

Nessa linha, evoluíram a doutrina e a legislação, compreendendo que o provimento declaratório corporifica o título executivo judicial, o que significa que o conteúdo declaratório mandamental, impositivo do afastamento da aplicação de determinada regra-matriz de incidência tributária, produz efeitos enquanto vigente a lei impugnada, respeitando-se apenas o prazo prescricional.

³⁹ A PGFN, no Parecer 19/2011, menciona a autoridade de Eduardo Arruda Alvim, para quem “o fato da sentença, no mandado de segurança, envolver uma ordem, ajuda a explicar o porquê de o mandado de segurança não poder ser utilizado como ação de cobrança (Súmula 269 do STF), não produzindo, outrossim, efeitos patrimoniais pretéritos (Súmula 271 do STF). Assim, o mandado de segurança não se presta à reparação pecuniária, se já houve consumação da lesão ao direito, ainda que este fosse líquido e certo. Nesse caso, restará ao interessado, como pondera Celso Bastos, a ‘forma alternativa da verba indenizatória, o que deverá ser pleiteado pelas vias judiciais ordinárias’”.

Oportunas as lições de Derzi,⁴⁰ que afirma: "A sentença declaratória desencadeia efeitos *ex tunc*, em regra, quando transita em julgado". E, adiante, cita a autoridade de Cândido Dinamarco: "'como afirmação que é, toda declaração tem sempre por objeto fatos passados ou direitos e obrigações também preexistentes a ela (...), sendo natural que a eficácia das sentenças declaratórias se reporte à situação existente no momento em que o fato ocorreu ou seu efeito jurídico material se produziu'".

Traduzindo a assertiva para o campo tributário, por exemplo, a declaração de incompatibilidade da regra instituidora do tributo com a Constituição Federal produz a eficácia executiva de considerar indevidos os pagamentos efetuados durante seu tempo de vigência, limitando-se apenas ao prazo prescricional inerente à segurança jurídica.

Em consequência, os contribuintes – que atualmente enfrentam obstáculos quanto à efetivação da compensação dos montantes indevidamente recolhidos a título da Contribuição ao PIS e da COFINS com a inclusão do ICMS, pelas razões referidas na introdução deste estudo – podem optar pela restituição em espécie pela via judicial (precatório), aproveitando-se dos créditos anteriores à impetração; contudo, como visto, recentes decisões proferidas pelo STJ ainda consideram – a nosso ver equivocadamente – possível a aplicação das Súmulas/STF 269 e 271.

Ainda que esse não seja o foco do presente estudo, que se atém, quanto ao direito material de fundo, à temática da exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, é importante consignar que não se trata de posicionamento isolado do STJ, pois o constatamos no âmbito estadual – por

⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado de. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 230.

exemplo, no Estado de São Paulo – decisão recente (junho/2019)⁴¹ proferida pelo TJ/SP no sentido da plena aplicação das Súmulas/STF 269 e 271, afastando o cabimento do mandado de segurança como instrumento apto à devolução dos valores indevidamente recolhidos anteriores à impetração.

Todavia, a instrumentalidade – realizada por meio da eficácia executiva sincrética – alterou o entendimento acerca da impossibilidade de recuperação (em espécie) de todo o indébito tributário pela via mandamental. O STJ, quando do julgamento do RESP 1.212.708/RS,⁴² apoiando-se nas lições de Teori Zavascki, entendeu aplicável a decisão proferida nos autos do RESP 1.114.404/MG, quando se tratar de mandado de segurança, cuja ementa determina:

A sentença do mandado de segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (...), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: “o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”).⁴³

E, como consequência, asseverou o STJ em outro julgado:

Ressalto que a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação, restituição ou creditamento de créditos ainda não atingidos pela prescrição “não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração” (AgRg

⁴¹ Apelação Cível 1018662-06.2018.8.26.0053, Des. Rel. Silvana Mollo, 14ª Câmara de Direito Público, j. 6/06/2019.

⁴² Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 09/05/2013.

⁴³ Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 01/03/2010. Verifique-se trecho da ementa de tal julgado: “‘A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido.’ (RESP 614.577/SC, Ministro Teori Zavascki)”.

no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 15/04/14).⁴⁴

O Fisco Federal também se posicionou no sentido de que a tutela jurisdicional declaratória se concretiza da mesma forma que a condenatória, o que, a nosso ver, relaciona-se com a ideia de sincretismo da eficácia executiva dos diversos conteúdos das tutelas jurisdicionais.

Em 2013, foi editado o Parecer PGFN/CRJ 1.177, convalidando os termos do Parecer PGFN/CRJ 19/2011, segundo o qual a tutela jurisdicional requerida no mandado de segurança com vistas à declaração de invalidade da regra-matriz de incidência em face do Texto Constitucional, uma vez julgada procedente, produz eficácia executiva, inclusive quanto aos valores (créditos) pagos pelo contribuinte antes da impetração (este específico tema foi objeto de inovação do novel Parecer). Resumindo trecho do Parecer PGFN/CRJ 1.177/2013, tem-se que “gozará de eficácia executiva toda sentença tributária que, ao reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade”, afastando o alcance da Súmula/STF 271 e considerando a decisão mandamental título executivo judicial.

Em suma, sustentamos que, por conta da eficácia executiva da sentença mandamental (seja declaratória, com efeitos prospectivos, ou condenatória), permite-se a execução via restituição em espécie (precatório) ou compensação administrativa,⁴⁵ abrangendo-se o período de incidência da lei impugnada, respeitado o prazo prescricional), com aplicação da mencionada Súmula/STJ 461.

⁴⁴ EDcl nos EDcl no RESP 1.215.773/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª Seção, DJe 20/06/2004.

⁴⁵ Conforme leciona Paulo Cesar Conrado, a devolução do indébito pode dar-se: (i) pela escrituração, nos documentos fiscais da empresa, do procedimento de compensação com iguais ou diferentes espécies tributárias, denominado de procedimento extraestatal; (ii) pela via da restituição em espécie, isto é, da repetição do indébito, judicialmente; e (iii) por meio de

Como aponta Bedaque,⁴⁶ “A principal missão do processualista é buscar alternativas que favoreçam a resolução dos conflitos de modo seguro e tempestivo, mediante tutelas aptas a afastar a crise de direito material, realizando concretamente a vontade do legislador”. Quer significar que a tutela jurisdicional tem por escopo resolver efetivamente o litígio, de forma rente à realidade.

7 DA POSSÍVEL SOLUÇÃO DIANTE DA DIFICULDADE PRAGMÁTICA EM EFETIVAR-SE A COMPENSAÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS A TÍTULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS INCLUINDO-SE O ICMS – A CALCULABILIDADE DO DIREITO E A SEGURANÇA JURÍDICA

Ao longo dos diversos anos em que os contribuintes litigaram, pela via mandamental, quanto ao tema da exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, houve alterações no cenário jurídico-normativo, restringindo-se o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título dessas Contribuições, com a inclusão do ICMS em suas bases de cálculo.

Ao pleitearem a invalidade da legislação (no caso, da determinação de inclusão do ICMS nas bases de cálculos das ditas Contribuições), uma vez julgado procedente o pedido, tem-se, como consequência, o reconhecimento do direito ao crédito, de modo que, respeitando-se o lapso prescricional, os contribuintes têm o direito de recuperar o indébito anterior ao ajuizamento da ação.

A solução a ser construída para evitar que os contribuintes se vejam impedidos de concretizar o comando jurisdicional a que fazem jus, ou, em o fazendo, sintam-se tomados pela insegurança jurídica, pois a qualquer momento

requerimento ao Estado-Fisco, como ocorre na hipótese de restituição administrativa. CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 255-256.

⁴⁶ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Direito e processo**: influência do direito material sobre o processo. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 62.

poderá ter início procedimento de fiscalização, impedindo-lhes a compensação, é a de pleitear, como demonstrado no curso deste estudo, a restituição em espécie (pela via do precatório) dos valores recolhidos indevidamente (antes e após a impetração).

Quanto à possibilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança, o STF se pronunciou positivamente em alguns julgados, a exemplo do decidido nos autos do RE 889.173/MS.⁴⁷

Como se vê, a alternativa ora sugerida objetiva demonstrar o caminho para que se dê a efetiva concretização da decisão mandamental, outorgando segurança jurídica quanto ao pleito de devolução dos montantes pagos (nos 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação) a título da Contribuição ao PIS e da COFINS, incluindo-se o ICMS.

A desvantagem desse procedimento, por outro lado, refere-se ao tempo de monetização dos créditos reconhecidos judicialmente, pois o regime dos precatórios demanda o prazo constitucional de devolução, ao passo que, se os contribuintes optarem pela compensação administrativa, poderão deixar de desembolsar de imediato os valores devidos da Contribuição ao PIS e da COFINS (vincendos), ao realizarem o encontro de contas com os créditos reconhecidos na decisão judicial.

No entanto, aos contribuintes é preferível aguardar o prazo constitucional e receber o valor a que têm direito a proceder à declaração de inexecução do título judicial (nos termos do art. 100, § 1º, inciso III, da IN RFB 1.717/2017) e não saber se conseguirão levar a cabo a compensação até esgotamento dos créditos (por força da possível aplicação do art. 74, § 3º, inciso VII, da Lei 9.430/1996).

⁴⁷ Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Dje 17/08/2015.

A solução proposta tem que ver com a aplicação da segurança jurídica, conforme os dizeres de Carvalho:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais.⁴⁸

Ainda Derzi⁴⁹ outorga relevância à segurança do direito, advertindo, por exemplo, que a irretroatividade não diz respeito apenas à proibição de que a regra jurídica seja retroativa, mas a retroação colhe o direito na sua integridade.

A segurança jurídica não se trata de um “sobreprincípio” ínsito ao plano das abstrações, tampouco encontra-se em regras jurídicas esparsas do ordenamento, envolve, de fato, o direito na sua totalidade, permitindo assegurar a confiabilidade e a calculabilidade das relações jurídicas ocorridas concretamente. Segundo Humberto Ávila,⁵⁰ a confiabilidade significa apreender a mutação do direito dentro de um espectro de “estabilidade e continuidade”; a calculabilidade diz respeito a que os destinatários da regra jurídica antecipem os efeitos aos quais se submeterão.

O Estado moderno e, pois, o direito sistematizado pelo Estado, configura o “espelhamento” de uma sociedade que o constituiu; naquelas sociedades capitalistas em que se toma por base o apossamento da propriedade e a busca pela produção/circulação de riqueza, tais estados de confiança e de cálculo do porvir desempenham fator preponderante do próprio direito, pois o dinamismo

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 98, 2003, p. 175.

⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado de. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 257-258.

do capitalismo só pode ser assegurado, nas lições de Eros Grau,⁵¹ quando há segurança.

Essas digressões são oportunas, pois neste momento em que as decisões obtidas pelos contribuintes transitam em julgado (e são inúmeros os contribuintes que ajuizaram mandados de segurança), é preciso assegurar a previsibilidade e a calculabilidade do direito, inerentes à segurança jurídica, ou seja, que uma vez abdicando do procedimento compensatório, não haja riscos em relação à repetição do indébito na via judicial.

É dizer, tendo em vista que ainda há decisões judiciais, especialmente do STJ, prescrevendo a aplicação das Súmulas/STF 269 e 271, mesmo diante da evolução do cenário doutrinário e normativo, bem como do próprio posicionamento do STJ, em sentido oposto, em outras manifestações,⁵² o presente trabalho tem por objetivo demonstrar que não mais é possível sustentar tal entendimento, contribuindo (dogmaticamente) para os estados de confiança e calculabilidade tão desejados no momento de tomada de decisão por parte de inúmeros contribuintes.

8. CONCLUSÕES

Durante muitos anos, os contribuintes e a União litigaram judicialmente a respeito da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Para tanto, os contribuintes ajuizaram mandados de segurança com o

⁵¹ Precisas as palavras do autor: “O direito moderno é racional porque a instalação de um horizonte de *previsibilidade* e *calculabilidade* em relação aos comportamentos humanos, sobretudo aqueles que se dão nos mercados”. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes?:* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. (refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito). São Paulo: Malheiros, 2013, p. 15.

⁵² Novamente mencione-se: RESP 1.212.708/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 09/05/2013 e EDcl nos EDcl no RESP 1.215.773/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª Seção, DJe 20/06/2004.

objetivo de impedir a cobrança das Contribuições com a inclusão do ICMS e, como consequência, uma vez julgado procedente o pleito, compensar o indébito com o montante devido a título das mesmas Contribuições (as tutelas pleiteadas nos autos dos *mandamus* variavam quanto ao conteúdo: declaratória, (des)constitutiva ou condenatória).

Após anos de debate, o STF julgou o RE 574.706/PR (sob o rito do art. 543-B do CPC/1973), decidindo que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins da incidência do PIS e da COFINS”. Diante das modificações jurídico-normativas (edição da Solução de Consulta COSIT 13/2018 e da Lei 13.670/2018), indaga-se se a decisão transitada em julgado obtida pelos contribuintes configura título executivo judicial passível de execução via expedição de ofício precatório, mesmo que se esteja diante de recolhimentos efetuados antes da impetração.

Para responder afirmativamente a essa questão, distinguimos as tutelas declaratórias, (des)constitutivas e condenatórias da eficácia executiva de tais tutelas (que podem intercambiar-se – em uma visão sincrética – para que o direito material seja efetivamente solucionado). Assim é que, não obstante algumas decisões recentes proferidas pelo STJ impedindo-se que a decisão em mandado de segurança atribua ao impetrante-contribuinte o direito de recuperar valores indevidamente recolhidos antes da impetração, por força da aplicação das Súmulas/STF 269 e 271, entendemos que esse posicionamento não se sustenta, justamente pelo sincretismo da forma de realização do direito atribuído pela sentença (ou seja, aquela de natureza declaratória realiza-se também mediante os atos materiais de devolução dos valores pagos antes ou após a impetração).

Noutros termos, basta que o Poder Judiciário tenha afastado a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, no bojo do *mandamus*, por incompatibilidade com o Texto Constitucional, por exemplo, que exsurge o

direito ao crédito passível de recuperação, respeitando-se apenas o lapso prescricional de 5 anos, quanto aos recolhimentos anteriores ao ajuizamento.

Em síntese, diante das dificuldades a serem enfrentadas pelos contribuintes quando da concretização da decisão judicial definitiva que lhes foi favorável em sede de mandado de segurança, reconhecendo-lhes o direito de excluir a parcela do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, uma alternativa ao procedimento de compensação dos créditos dela decorrentes, com os débitos das mesmas Contribuições, é pleitear a restituição em espécie (repetição do indébito pela via do regime de precatório).

O presente estudo buscou apresentar os fundamentos jurídicos a amparar tal procedimento, demonstrando a equívoca aplicação das Súmulas/STF 269 e 271, de sorte a contribuir para a segurança jurídica dessa medida alternativa, garantindo que os contribuintes receberão os montantes a que fazem jus, mesmo que a monetização não seja imediata e demande o tempo previsto na Constituição até a efetiva devolução daqueles créditos.

9. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Direito e processo**: influência do direito material sobre o processo. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BUZAID, Alfredo. **Ação declaratória no direito brasileiro**. São Paulo: Livraria Acadêmica – Saraiva & Cia., 1943.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 98, 2003.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado de. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. v. 1. 21. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. v. III. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. **Ação declaratória incidental**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Mandado de segurança**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes?: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 6. ed. (refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito). São Paulo: Malheiros, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança: ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MIRANDA, Francisco Pontes de. **Tratado das ações**. Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de direito processual**. São Paulo: Saraiva, 1997. (Sexta Série)

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de posituação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). **Processo Analítico Tributário**. v. I. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

ZAVASCKI, Teori Albino. Sentenças declaratórias, sentenças condenatórias e eficácia executiva dos julgados. **Revista de Processo**, n. 109, jan./mar. 2003.