

Ainda sobre recuperação judicial do indébito tributário

Tendo sido fixadas as premissas relacionadas à tutela jurisdicional tributária reparadora [\[1\]](#), aos legitimados para a pleitear a restituição do indébito [\[2\]](#) e ao prazo para exercício do direito à repetição [\[3\]](#), faz-se necessário analisar, por agora, um dos mecanismos previstos na legislação para efetivação do



Processo Tributário Analítico

Conforme destacado anteriormente, a constituição do

indébito tributário, decorrente da decisão transitada em julgado em ação própria, não se confunde com os instrumentos colocados à disposição do particular credor para satisfação do seu direito e, consequentemente, conferir efetividade à tutela reparadora.

Exsurge, daí, a importância de se utilizar o veículo processual adequado para constituição do indébito tributário frente ao mecanismo escolhido para extinção dessa relação (de restituição do indébito), uma vez que alguns instrumentos de satisfação dessa obrigação podem ter seu uso obstaculizado em razão, justamente, do veículo processual adotado.

Cabe-nos analisar, neste momento, um instrumento especificamente concebido para satisfação do indébito tributário no ambiente judicial, qual seja, o precatório. Conforme estabelece o artigo 100 da Constituição Federal, os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas federal, estaduais, distrital e municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Na hipótese em que o contribuinte manejou ação de repetição de indébito, o precatório será expedido após [\[4\]](#) o procedimento previsto nos artigos 534 e 535 do Código de Processo Civil, os quais tratam do cumprimento de sentença que reconhece a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública.

É pressuposto, portanto, para expedição de precatório o trânsito em julgado de "sentença judiciária", nos termos do mencionado artigo 100 da Constituição Federal. Logo, no contexto que ora cuidamos, a "sentença judiciária" é responsável por constituir o indébito tributário.

Não há dúvidas, portanto, de que a decisão judicial transitada em julgado no âmbito de uma ação de repetição de indébito poderá ser objeto de cumprimento de sentença, com a respectiva expedição de precatório, de modo a extinguir, pelo pagamento, a relação jurídica do indébito tributário.

A problemática de que ora cuidamos, todavia, diz com as situações em que a "sentença judiciária" mencionada pelo artigo 100 da Constituição Federal não é produzida no âmbito de uma ação de repetição de indébito, mas, sim, no contexto procedimento próprio ao mandado de segurança. A indagação a ser respondida, nesse contexto, é a seguinte: seria possível a expedição de precatório decorrente de cumprimento de sentença transitada em julgado (artigo 534 e seguintes do CPC) exarada nos autos de mandado de segurança no qual haja sido reconhecido o direito do sujeito passivo ao indébito tributário relativo ao quinquênio anterior à impetração do *mandamus*?

Sobre o tema, vale destacar a Súmula 461 do STJ, a qual estabelece que o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

O enunciado sumular permitiria concluir pela existência de uma "eficácia dúplice" das tutelas jurisdicionais constituidoras do indébito tributário: 1) eficácia declaratória, quando a sentença declara o direito à compensação; e 2) eficácia condenatória, tipicamente verificada nos autos de ação de repetição de indébito [5]. Nessa perspectiva, à tutela jurisdicional que reconhece o direito à compensação, com fundamento no pagamento indevido de tributo, aplicar-se-ia o procedimento do cumprimento de sentença, caso o particular credor opte por recuperar o indébito tributário mediante expedição de precatório.

Importante destacar que, para admitirmos a dita "eficácia dúplice", a sentença que reconhece o direito à compensação de que falamos deve, necessariamente, ter como fundamento o reconhecimento do pagamento indevido de tributos em razão da ilegitimidade de algum dos critérios da respectiva regra-matriz de incidência tributária.

Diante disso, caso a sentença se limite a tratar de questões atinentes ao regime jurídico da compensação, não adentrando no reconhecimento do direito ao crédito, estar-se-á diante de tutela jurisdicional com eficácia estritamente declaratória. Nesse específico cenário, portanto, não há o reconhecimento de um indébito tributário, daí por que inaplicável o procedimento do cumprimento de sentença.

Da mesma forma, a causa de pedir, em demandas desse jaez, não está atrelada a algum específico recolhimento que se pretende o reconhecimento do predicado "indevido" por algum erro de apuração singular. Em verdade, a discussão de fundo está relacionada à ilegitimidade da regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual a procedência da sentença implica tutela jurisdicional capaz de reconhecer como indevidos todos os recolhimentos realizados sob o manto da norma.

O racional adotado acima, num primeiro momento, poderia levar à conclusão de que seria possível a expedição de precatório em mandado de segurança, caso a sentença, para assegurar o direito à compensação, adote como fundamento o reconhecimento de que o tributo pago é indevido, o que viabilizaria a liquidação da decisão, com o subsequente cumprimento da sentença, o qual seria operacionalizado com a expedição do respectivo precatório.

Por outro lado, não se pode ignorar a literalidade da Súmula 269/STF, a qual estabelece que o *"mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança"*, bem como a Súmula 271/STF, que prevê que a *"concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria"* [6].

Além disso, consoante já demonstrado em artigos anteriores desta coluna [7], o mandado de segurança não admite dilação probatória, o que, em tese, poderia inviabilizar a apuração dos valores para fins de expedição de precatório. Esse raciocínio, acrescido da literalidade das Súmulas 269 e 271 do STF, levaria à conclusão de que a expedição de precatório seria incompatível com o *mandamus* em razão do procedimento célere impassível de produção de provas, estabelecido na Lei 12.016/2009.

Assim, enquanto a primeira orientação caminha no sentido de reconhecer que a decisão definitiva proferida em mandado de segurança poderia ser objeto de cumprimento de sentença, com a subsequente expedição de precatório; a segunda, calcada na suposta inviabilidade de utilização do mandado de segurança com o objetivo de produção de efeitos patrimoniais pretéritos, conclui que o indigitado instrumento processual seria incompatível com a expedição de precatórios, a teor do que enunciam as Súmulas 269 e 271 do STF.

Independentemente da orientação que vier a prevalecer, fato é que a problemática exposta demonstra a importância de se eleger, para fins de restituição do indébito tributário, a ação antiexacional adequada às pretensões do sujeito passivo no que tange à forma de realização do direito, mormente nos casos em que os tributos a serem restituídos não comportam compensação administrativa, haja vista que o ambiente processual em que produzida a tutela jurisdicional reparadora poderá impactar decisivamente na efetividade da tutela concedida, em especial no que tange à satisfação do indébito tributário.

[1] <https://www.conjur.com.br/2021-abr-27/opinioao-exigibilidade-exaurida-tutela-jurisdicional-reparadora>.

[2] <https://www.conjur.com.br/2021-jun-13/processo-tributario-repeticao-indebito-contexto-tributos-indiretos>.

[3] <https://www.conjur.com.br/2021-ago-15/processo-tributario-prazo-exigir-restituicao-indebito-tributario>.

[4] É possível que se faça necessária a apuração dos valores, oportunidade em que será necessário o

procedimento de liquidação, nos termos artigos 491 e 509, II, do CPC.

[5] PRIA, Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. São Paulo: Noeses, 2020, p. 358.

[6] Estas súmulas, todavia, não surgiram no contexto de mandados de segurança em matéria tributária, o que, em tese, justificaria sua não aplicação ao tema sob análise.

[7] <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/processo-tributario-mandado-seguranca-preventivo-vs-acao-declaratoria-negativa>.

[8] Estas súmulas, todavia, não surgiram no contexto de mandados de segurança em matéria tributária, o que, em tese, justificaria sua não aplicação ao tema sob análise.

[9] <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/processo-tributario-mandado-seguranca-preventivo-vs-acao-declaratoria-negativa>.

Date Created

24/10/2021