



AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E TUTELA DE EVIDÊNCIA: DA NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS À LUZ DO JULGAMENTO DA ADI N. 4.296 PELO STF

ACTION FOR REPEAL OF TAX DEBT AND PROTECTION OF EVIDENCE: THE NEED FOR ADEQUACY OF THE JURISPRUDENTIAL UNDERSTANDING OF THE PATRIONAL COURTS IN LIGHT OF THE JUDGMENT OF ADI N. 4,296 BY THE STF

Guilherme Barbosa¹

RESUMO: O artigo tem como objetivo investigar a possibilidade de concessão da tutela provisória de evidência nas ações de repetição de indébito tributário. Mais especificamente, relacionar a utilização desse expediente processual à consecução dos direitos fundamentais do contribuinte, bem como identificar o alcance dessa tutela provisória nas ações de restituição de tributos indevidos. Conclui que com o julgamento da ADI 4296, é importante a revisão dos entendimentos jurisprudenciais limitantes da concessão de tutelas provisórias, em especial da tutela de evidência, em face do fisco, adequando-os ao novo entendimento do STF a respeito da matéria.

PALAVRAS-CHAVE: direito tributário; repetição do indébito; tutela provisória de evidência; instrumentalidade do processo; efetividade processual.

ABSTRACT: The article aims to investigate the possibility of granting provisional protection of evidence in actions for the reproduction of tax debts. More specifically, it relates to the use of this procedural expedient to achieve the taxpayer's fundamental rights, as well as identifying the scope of this provisional protection in actions to refund undue taxes. It is concluded that with the judgment of ADI 4296, it is important to review the jurisprudential understandings limiting the granting of provisional protections, especially the protection of evidence, in the face of the tax authorities, adapting them to the new understanding of the STF regarding the matter.

KEYWORDS: tax law; tax recovery proceeding; provisional injunction of evidence; instrumentality of the process; procedural effectiveness.

¹ Professor Seminarista de Direito Tributário do IBET/Maceió. Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL).

1 INTRODUÇÃO

Vivemos a era das “grandes teses tributárias”, em que diversas discussões jurídicas em torno da correta aplicação das regras-matrizes dos tributos prometem possibilitar significativa redução da carga tributária e devolução de valores pagos indevidamente ao Fisco. Apenas para ilustrar, com a declaração de constitucionalidade, pelo STF, da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, de acordo com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a devolução de todos os valores cobrados indevidamente ocasionaria um impacto de cerca de R\$ 258,3 bilhões nos cofres públicos (Elias, 2021).

Por outro lado, ao longo dos anos, a legislação e a jurisprudência vinham legitimando o que se convencionou chamar de “sistema de proteção da Fazenda Pública”, o qual, no âmbito tributário, consiste em limitações e vedações na concessão de tutelas provisórias contra o Fisco, sob o pretexto de se proteger o interesse “coletivo” em detrimento do “individual”². Não obstante, com o passar do tempo, sobretudo no fim dos anos 2000, a jurisprudência foi superando os obstáculos que se punham entre os contribuintes e o acesso a tutelas provisórias, até que, em junho de 2021, o STF, na ADI n. 4296/DF, julgou constitucional o §2º do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança, que, entre outras vedações, proibia a concessão de liminares que tivessem por objeto a compensação de tributos ou pagamento de qualquer natureza.

O CPC/2015, por seu turno, no seu art. 1.059, estendia as vedações previstas no art. 7º, §2º, da Lei do Mandado de Segurança, às demais espécies processuais cíveis – dentre elas, a ação de repetição de indébito tributário. Ao mesmo tempo, o novo Código de Ritos, além de reorganizar as hipóteses de tutelas provisórias baseadas na evidência já previstas desde a sistemática processual anterior (CPC/73), inovou ao acrescentar uma nova possibilidade: quando a questão de direito já tenha sido decidida em casos repetitivos ou súmula vinculante (Catunda, 2015).

Nesse contexto, assume especial relevância a análise da possibilidade de o contribuinte obter um provimento jurisdicional célere e efetivo quando do pleito da devolução de indébitos tributários, especialmente quando ele tiver, a seu favor, decisão prévia com efeitos vinculantes reconhecendo a ilegalidade ou constitucionalidade da cobrança, uma vez que, nesses casos, seria injustificável a demora da reparação do dano.

² A respeito do tema, sugere-se a seguinte leitura: CAVALCANTE, Caio Neno Silva; NUNES, Cleucio Santos. Inconstitucionalidade da vedação à concessão de tutelas provisórias contra a Fazenda Pública nas ações de repetição de indébito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 22, n. 1, jan/abr. 2021.

Assim, partindo-se da premissa da instrumentalidade do processo, o presente trabalho almeja investigar a possibilidade de concessão da tutela provisória de evidência nas ações de repetição de indébito tributário. Mais especificamente, objetiva-se relacionar a utilização desse expediente processual à consecução dos direitos fundamentais do contribuinte, bem como identificar o alcance dessa tutela provisória nas ações de restituição de tributos indevidos.

2 TUTELA DE EVIDÊNCIA E REPETIÇÃO DO INDÉBITO: ENTRE A DEFESA DO INTERESSE PÚBLICO E A CONCRETIZAÇÃO DE PRINCÍPIOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

A título de introito, quando se fala em tutela de evidência nas ações de repetição de indébito, é importante ter em mente que a obrigatoriedade de restituição de tais valores de forma efetiva e célere não se trata de mero dever de menor importância imputado ao fisco. Tal dever decorre, a rigor, de um conjunto de direitos e princípios fundamentais inscritos no altopiano constitucional, cuja consecução deve ser instrumentalizada pelo processo tributário.

Dentre os princípios fundamentais que merecem maior destaque nessa discussão, podemos mencionar a inafastabilidade da jurisdição e a celeridade, sendo essencial também apresentar a repetição do indébito tributário enquanto um direito fundamental do contribuinte, conforme se passa a tratar.

2.1 INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO

Prescreve o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Trata-se do princípio da inafastabilidade da jurisdição ou acesso à Justiça, que, constando expressamente no rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão, possui aplicabilidade imediata (art. 5º, §1º, da CF) e deve ser interpretado pelo princípio hermenêutico da máxima efetividade.³

³ Para Canotilho (1993, p. 227), “Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (THOMA), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)”.

Destarte, qualquer medida legislativa ou até mesmo jurisprudencial que limite aprioristicamente o amplo acesso do cidadão à Justiça vai de encontro ao quanto disposto no art. 5º, XXXV, da Carta Maior. Isso quer dizer que cada tutela jurisdicional deve ser deferida ou negada à luz de cada caso concreto, não podendo jamais ser limitada de forma prévia.

Nesse sentido, como afirma Bueno (2019, 69-70), “[...] não há como admitir que a lei possa pretender minimizar o processo e as técnicas processuais adotadas ou adotáveis por ele para exercício escorreito da função jurisdicional [...]”, sob pena de irremediável inconstitucionalidade. Por essa razão, comentando as limitações impostas pelo art. 1.059 do CPC à concessão de tutelas provisórias em face do Poder Público nas ações cíveis, mesmo antes do julgamento da ADI n. 4296, Nunes (2019, p. 638) já se posicionava no sentido de que o referido dispositivo “[...] afronta os valores e princípios que inspiraram a reforma processual e se insubordina contra o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal”.⁴

Lado outro, como esclarece Machado Segundo (2018, p. 53), para que o princípio de que ora se trata seja efetivamente alcançado, é preciso que o cidadão tenha verdadeira condição material de acesso à justiça, “[...] através de instrumentos adequados, acessíveis e eficazes”. Em outras palavras, o art. 5º, XXXV, da Constituição garante ao contribuinte direito à tutela jurisdicional adequada e efetiva. Sendo assim, uma vez reunidos os requisitos da tutela jurisdicional pleiteada – mais especificamente, dentro do tema deste trabalho, da tutela provisória da evidência –, possui o cidadão verdadeiro direito subjetivo à concessão dessa tutela. Trata-se de corolário direto da inafastabilidade da jurisdição. Preenchidos os requisitos mas negada a tutela, está-se diante de clara afronta ao art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

2.2 PRINCÍPIO DA CELERIDADE

Outro valor ligado indissociavelmente à ideia de inafastabilidade da jurisdição é o da celeridade. Nesse particular, é importante destacar que embora esse valor tenha ganho, por obra da EC n. 45/2003, expressa previsão no inciso LXXVII do art. 5º da Lei Maior, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”, ele decorre

⁴ No mesmo sentido, Darzé (2014, p. 23), para quem: “[...] adotada a premissa de que o fundamento do direito à restituição do indébito tributário tem sede constitucional, a conclusão só pode ser uma: nenhuma norma de inferior hierarquia poderá vedar, nem mesmo restringir tal direito. Em outras palavras, qualquer regra infraconstitucional que negue ou, de alguma forma, torne impraticável o direito à restituição do que fora pago ou exigido sem fundamento legal será necessariamente inconstitucional”.

fundamentalmente da própria inafastabilidade da jurisdição. De acordo com Machado Segundo (2018, p. 53),

Precisamente por haver tomado para si o monopólio da jurisdição, ao Estado cumpre assegurar que essa jurisdição seja prestada de modo efetivo, ou seja, útil, célere, adequado, assegurando a máxima coincidência possível entre o resultado que a prestação jurisdicional proporciona à parte vitoriosa e o resultado que esta última obteria caso a parte vencida tivesse respeitado espontaneamente o direito afinal reconhecido. É o que se extrai do art. 5o, XXXV, da CF/88.

O princípio de que se cuida, de importância fundamental ao Direito Processual Civil, orienta, entre outras coisas: (...) (c) a existência e o deferimento de tutelas de urgência adequadas à preservação da máxima efetividade possível do provimento final etc.

Em se tratando de restituição de tributo indevido, a celeridade assume relevância ainda maior, tendo em vista que, uma vez reconhecida a ilegalidade da cobrança, a respectiva devolução deveria se dar, como bem pontua Dalla Pria apud Darzé (2014), de forma espontânea e imediata⁵. Por isso, se cumpriria ao próprio Estado realizar a restituição de forma célere, nada mais justo do que uma prestação jurisdicional igualmente rápida e eficaz. Sendo assim, a demora injustificada na concretização do direito evidente à recomposição patrimonial importa frontal ofensa à Constituição, representando, outrossim, grave risco à segurança jurídica. É o que será analisado a seguir.

2.3 DIREITO FUNDAMENTAL À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

À primeira vista, encontramos no art. 165 do CTN expressa previsão do direito à repetição do indébito em matéria tributária. Prescreve o referido dispositivo legal, em apertada síntese, que assiste direito à restituição ao contribuinte sempre que houver pagamento de tributo em desacordo com a lei. Por assim dizer, a norma em comento trata essencialmente da ofensa à estrita legalidade, princípio inafastável do direito tributário, insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Ora, se o fisco pudesse cobrar tributo contrariamente aos preceitos legais e, ainda assim, não devolver, estaria ele fazendo tábula rasa do princípio da legalidade. Sendo assim, percebe-se com clareza que a repetição do indébito é consectário lógico do referido princípio,

⁵ Comentando o trecho “independentemente de prévio protesto” contido no art. 165 do CTN, assim se pronuncia o Professor: “Significa dizer que o dever de restituição não está, em regra, sujeito a prazo de vencimento, devendo ocorrer imediatamente e de forma espontânea, independentemente de provocação do sujeito passivo, sob pena de ser considerada inadimplida a obrigação, o que autorizará o sujeito passivo a se valer das medidas de cobrança necessárias à recomposição do seu patrimônio” (Darzé, 2014, p. 332-333).

sem a qual este último quedaria ineficaz. Para Darzé (2014), com fulcro nas lições de José Souto Maior Borges, a repetição do indébito trata-se de uma sanção, posto que cobrar tributo sem amparo legal é, com o perdão do truísmo, ilícito.

Outro princípio constitucional ligado umbilicalmente ao direito de restituição é o do não-confisco, prescrito pelo art. 151, IV, da Constituição. Dalla Pria (2020, p. 326 *apud* Darzé, 2014, p. 329), nesse particular, afirma que “[...] toda tributação ilegal é, por presunção, uma tributação confiscatória, pois danosa ao patrimônio do sujeito de direito”. Daí, também, a consequência lógica e inafastável da devida devolução.

Laurentiis (2014, p. 15), por seu turno, faz interessante correlação entre a repetição do indébito tributário e a responsabilidade civil do Estado. Para ela,

[...] com a ocorrência do dano e preenchidos os demais requisitos legais (ação e nexo de causalidade), surgirá o dever do Estado de indenizar o sujeito passivo da obrigação tributária, independentemente de culpa, como estabelece o artigo 37, parágrafo 6º da Constituição, ao impor a responsabilidade objetiva do Estado por seus atos.

Destarte, pode-se afirmar que mesmo que o art. 165 do CTN não existisse, ainda assim subsistiria o direito do contribuinte à repetição de tributos cobrados ilegalmente. Isso porque, direitos e princípios fundamentais que são, a estrita legalidade tributária, o não-confisco, a responsabilização civil do Estado e, por via de consequência, a repetição do indébito possuem eficácia e aplicabilidade imediatas, i. é, independem de normas intermediárias para que possam ser aplicadas⁶, como expressamente prescreve o §1º do art. 5º da Constituição.

Percebe-se, assim, que a verdadeira fundamentação da repetição do indébito tributário reside na própria Constituição, e não no CTN. Trata-se, pois, de direito da categoria dos fundamentais⁷, por ser consequência indissociável da estrita legalidade, do não confisco e da responsabilidade civil do Estado.

3 A TUTELA DE EVIDÊNCIA COMO MEIO DE CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO MATERIAL: UMA ANÁLISE PELO CARÁTER INSTRUMENTAL DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

O processo não é um fim em si mesmo: é, antes de tudo, um instrumento que visa à consecução das normas de direito material. Essa premissa, aparentemente simples, é de

⁶ Ressalvada, por óbvio, a própria norma – geralmente individual e concreta – de aplicação.

⁷ Nas palavras de Darzé (2014, p. 24), “[...] tratando-se o direito à restituição do indébito tributário de mero desdobramento ou corolário da estrita legalidade, possui o mesmo grau de eficácia deste princípio”.

fundamental importância. Como explica Conrado (2021), “[...] a visão instrumental do processo seleciona o modo de abordagem dos problemas do mundo real”. Assim, o processo não pode servir como empecilho à solução de problemas do plano material; sua função é, muito pelo contrário, servir de instrumento de pacificação social e resolução de lides.

Ao sistema de direito processual, portanto, incumbe conferir efetividade ao sistema de direito material.*Mutatis mutandis*, o processo é o meio, e o direito vindicado é o fim. Eis a razão pela qual o processo tributário deve servir de ponto de equilíbrio entre os atos do fisco e do contribuinte⁸, ou seja, ali onde houver abusos, haverá a respectiva medida jurisdicional (processual) para que o Estado-juiz restabeleça a justiça.

3.1 O PROCESSO TRIBUTÁRIO ENQUANTO INSTRUMENTO DA GARANTIA DA PARIDADE DE ARMAS

Mais do que simplesmente servir de meio de controle da atividade fiscal, o processo deve garantir a paridade de armas entre as partes, sem o que não terá alcançado seu mister. Assim prescreve expressamente o art. 7º do CPC/2015, consoante o qual “é assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”.

Bueno (2019) salienta que a paridade de armas, tal qual prevista no CPC, nada mais é do que a tradução do modelo constitucional do direito processual civil, nos termos do art. 5º, incisos I e LV, da Constituição. Demais disso, para Bueno (2019, p. 171-172), a paridade de armas deve ser entendida nos termos da clássica lição segundo a qual “[...] isonomia jurídica é tratar os desiguais desigualmente na exata medida de sua desigualdade”.

Com efeito, é forçoso reconhecer que o contribuinte é a parte mais vulnerável da relação jurídica tributária, ao passo em que a Fazenda Pública dispõe de diversas prerrogativas calcadas na “supremacia do interesse público”, sendo a principal delas a de constituir o seu próprio título executivo e ingressar diretamente com a execução fiscal, sem a necessidade de atravessar o processo de conhecimento no contencioso judicial, atingindo diretamente o patrimônio do sujeito passivo. Essa disparidade de forças, por sua vez, exige

⁸ Ribeiro (2021) aduz que o CPC/2015 foi erigido sobre duas características essenciais: a instrumentalidade e a efetividade. Para ele: “[...] o processo e, por conseguinte, o processo tributário, não pode ser visto como um fim em si mesmo, devendo a sua atenção se voltar ao direito material que lhe dá origem, de modo a satisfazê-lo em concreto, ou seja, torná-lo efetivo. Percebe-se, portanto, que instrumentalidade e efetividade processual são valores que estão umbilicalmente ligados”.

que o sistema processual tributário reequilibre a balança, propiciando ao contribuinte os “[...] instrumentos necessários ao afastamento da presunção de legitimidade dos atos de imposição tributários que, eventualmente, hajam sido praticados [...] à margem dos limites constitucionais e legais prescritos pelo sistema tributário” (Dalla Pria, 2021, p. 151).

Destarte, percebe-se com clareza a importância da tutela da evidência como contrapartida voltada a minimizar a vulnerabilidade do contribuinte, revelando-se verdadeiro meio de alcance da sempre desejável justiça tributária.

3.2 AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO: O INSTRUMENTO DA RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE

Consoante sintetizado por Conrado (2021), “[...] se as relações processuais são instrumentais, é no seu antecedente material que encontramos a razão de sua existência”. Isso posto, especificamente quando nos referimos ao processo judicial, a proteção dos direitos previstos nas normas de direito material é exercida por meio das respectivas ações tributárias. Nesse sentido, leciona Dalla Pria (2021) que “[...] para cada etapa do processo de positivação do Direito Tributário corresponde uma específica ação apta a desencadear o processo judicial que resultará na produção da tutela adequada”.

O ciclo (ou processo) de positivação nada mais é que o encadeamento lógico e sucessivo de normas que visam à regulação das condutas individuais, partindo-se das normas gerais e abstratas em direção às individuais e concretas. Isso se dá porque, como explica Carvalho (2012, p. 36), as normas gerais e abstratas, geralmente localizadas no altoplanalto constitucional, “[...] não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido”. Em matéria tributária, a norma geral e abstrata por excelência é a regra-matriz de incidência tributária, que indica, no seu antecedente, os critérios material, temporal e espacial, e, no consequente, os critérios pessoal e quantitativo da relação jurídica instaurada. Entretanto, a RMIT, por si só, não é suficiente para atingir o patrimônio do contribuinte: a incidência demanda necessariamente ato humano de aplicação⁹, ato esse que resultará na edição de uma nova norma, de caráter individual e concreto – esta, sim, apta a obrigar o contribuinte ao pagamento do tributo. O ciclo de positivação continua até a edição da norma jurídica derradeira, que extinguirá a obrigação tributária, ou seja, o ciclo abrange desde o nascimento

⁹ Quanto a isso, vale transcrever as seguintes lições de Ivo (2006, p. 62): “Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. [...] Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida”.

do tributo até a sua extinção. Dito isso, nota-se que a ação de repetição do indébito só é cabível após o término do ciclo de positivação, com a extinção da obrigação tributária pelo respectivo pagamento (Gomes, D.; Gomes, E., 2021).

No entanto, é importante perceber que nos casos em que o direito do contribuinte é evidente (como, por exemplo, quando a constitucionalidade da cobrança do tributo é reconhecida pelo STF mediante decisão com efeitos *erga omnes*), a ação de repetição do indébito, por si só, não é suficiente para garantir o direito do contribuinte à célere restituição. Eis aí o fundamental papel da tutela de evidência para a integridade do sistema jurídico.

4 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA DISCIPLINA LEGAL DA TUTELA DE EVIDÊNCIA

O CPC/2015 divide as tutelas provisórias entre as de urgência e as de evidência. As tutelas de urgência são reguladas pelos arts. 300 a 310 do CPC e precisam reunir basicamente dois requisitos para que possam ser concedidas: a probabilidade do direito (*fumus boni iuris*) e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (*periculum in mora*). Já as tutelas de evidência são reguladas pelo art. 311 do CPC e dispensam a demonstração do *periculum in mora*, por quanto fundamentada no alto grau de certeza do direito do requerente.

A expressa previsão da tutela de evidência no sistema processual vigente é de fundamental importância, pois estabelece que nos casos em que o direito do autor for claro e manifesto não se justifica que ele tenha que enfrentar todo o lento trâmite processual para obter acesso ao seu direito. Trata-se da mais pura manifestação da inafastabilidade, efetividade e celeridade da jurisdição no plano infraconstitucional.

Quanto ao termo “evidência”, é importante que ele não seja interpretado de forma literal e restritiva, sob pena de dificultar excessivamente o acesso do jurisdicionado à concessão da tutela. Assim, para que um direito seja considerado evidente, não se deve exigir que ele seja absolutamente incontroverso ou irrefutável (mesmo porque seria inviável realizar esse tipo de juízo em fase inicial e perfunctória do processo), devendo a evidência ser entendida, nas palavras de Bueno (2019, p. 504), “[...] como aquelas situações em que o requerente da medida tem direito mais provável que o do seu adversário, no sentido de que suas afirmações de direito e de fato portam maior juridicidade, a impor proteção jurisdicional imediata [...]”.

Nesse contexto, para que seja concedida, a tutela de evidência exige prova pré-constituída do direito pleiteado. Nesse contexto, é interessante observar que tal necessidade se aproxima à concepção de direito líquido e certo do mandado de segurança (Bueno, 2019).

Destarte, convém mencionar que embora em muitas ocasiões o mandado de segurança possa ser usado como sucedâneo das demais ações tributárias (apresentando inclusive algumas vantagens para o contribuinte, como o fato de não haver honorários sucumbenciais e o rito mais célere)¹⁰, há casos outros em que a sua utilização simplesmente não é possível ou não é conveniente para a estratégia jurídica do contribuinte. No primeiro caso, basta imaginarmos que a decisão administrativa denegatória da restituição ocorreu há mais de 120 dias, esbarrando na cláusula proibitiva do art. 23 da Lei n. 12.016/2009. Já na segunda hipótese, o contribuinte, apesar de ter certeza quanto ao seu direito, pode não estar tão seguro a respeito da qualidade das suas provas, optando pelo rito ordinário em razão da possibilidade de dilação probatória e continuidade do feito em caso de indeferimento da tutela de evidência. Outro motivo para que se utilize a ação ordinária em detrimento do remédio constitucional é o fato de que a extrema evidência do direito do autor não justificaria a dispensa dos honorários sucumbenciais por parte da sua defesa. Enfim, as possibilidades são diversas¹¹.

Daí surge a capital importância da tutela de evidência, que ao contrário do que geralmente ocorre, em que o MS serve de sucedâneo das ações ordinárias, neste caso é a ação de repetição de indébito tributário cumulada com pedido de tutela de evidência que servirá de sucedâneo do mandado de segurança, servindo como instrumento de alcance mais célere ao direito pretendido.

O art. 311 do CPC/2015 elenca em seus incisos as hipóteses de cabimento da tutela de evidência. São eles:

- a) ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;
- b) as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;

¹⁰ Castro e Spina (2021a), nesse sentido, esclarecem que “[...] o mandado de segurança, a depender do momento do ciclo de positivação do Direito Tributário no qual o ato de autoridade (concreto ou potencial) se materializa, apresentar-se-á como uma espécie de via processual (antiexacional) alternativa àquelas ordinariamente previstas na legislação processual, podendo fazer as vezes de ação declaratória negativa, de ação anulatória de débito fiscal e, até, de ação de repetição do indébito tributário”.

¹¹ Em interessante artigo a respeito da correspondência entre o mandado de segurança e outras ações de rito ordinário, Castro e Spina (2021b) discorrem sobre diversas variáveis que podem influenciar na escolha entre um e outras. Tais diferenças vão desde a possibilidade de dilação probatória e condenação em honorários sucumbenciais até mesmo à dificuldade de, no caso do mandado de segurança, identificar-se a autoridade coatora, questão paralela que pode prejudicar a apreciação do mérito do *writ*.

- c) se tratar de pedido reipersecatório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa; e
- d) a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

Ao processo tributário somente se aplicam as hipóteses previstas nos incisos I, II e IV, tendo em vista que a prevista no inciso III (pedido reipersecatório) não tem aplicabilidade em matéria tributária. Das três possibilidades aplicáveis ao processo tributário, apenas a fundamentada em súmula vinculante ou tese firmada em julgamento de casos repetitivos pode ser concedida liminarmente, isto é, antes da oitiva da Fazenda pública, nos termos do parágrafo único do art. 311 do CPC¹².

Quanto ao abuso do direito de defesa ou manifesto propósito protelatório, trata-se de circunstâncias que, no entender do autor deste artigo, devem ser interpretadas para além do âmbito estritamente processual. Isso porque, muitas vezes, o intuito protelatório da Fazenda Pública transcende as barreiras do processo, sendo este último resultado da sua própria recalcitrância em atender ao direito do contribuinte.

Como tivemos oportunidade de destacar anteriormente, quando a cobrança de um tributo, por exemplo, é declarada inconstitucional pelo STF em decisão com efeitos *erga omnes*, deveria o fisco proceder a devolução dos valores recolhidos indevidamente de ofício, no entanto, não é o que geralmente ocorre. Nesses casos, a ausência de devolução espontânea do indébito, somada às não raras imposições de óbices desarrazoados para que o contribuinte obtenha acesso à restituição administrativamente, traduzem com clareza o intuito protelatório da Fazenda no que concerne ao cumprimento da sua obrigação.

Decerto, para que a hipótese em questão reste configurada, pressupõe-se a apresentação da contestação, não somente para que o juiz possa averiguar, diante do caso concreto, se os argumentos do fisco são ou não válidos, mas também porque o parágrafo único do art. 311 do CPC exclui o inciso I da possibilidade de provimento liminar, isto é, antes da apresentação da defesa.

Já no que concerne à hipótese prevista no inciso II, referente à fundamentação da evidência em súmula vinculante ou tese firmada em julgamento de casos repetitivos, ao dispositivo em questão deve ser dada interpretação ampliativa, de modo a alcançar todos os

¹²“Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente”. Tal prescrição é reforçada também pelo art. 9º, parágrafo único, inciso II, do CPC, que igualmente excepciona os incisos II e III do art. 311 do mesmo diploma legal da vedação à prolação de decisão judicial sem oitiva da parte atingida.

provimentos jurisdicionais que, embora não se enquadrem nos conceitos estritos de súmula vinculante ou tese adotada em julgamento de casos repetitivos, de algum modo vinculam o juiz ou tribunal¹³. A título de exemplo, vale mencionar os acórdãos prolatados pelo STF no bojo de recurso extraordinário com repercussão geral, situação em que a decisão goza de efeitos *erga omnes*, bem como as hipóteses previstas no art. 927 do CPC¹⁴, que estabelece o que Bueno (2019) denomina “indexadores jurisprudenciais”.¹⁵

Finalmente, no que diz respeito à terceira e última hipótese de tutela de evidência cabível no processo tributário, temos aquela prevista no inciso IV do art. 311 do CPC, que se refere à apresentação de prova contra a qual a Fazenda pública não seja capaz de se opor e gerar dúvida razoável. Essa hipótese tem aplicabilidade em casos em que a identificação da ilegalidade da cobrança do tributo é clara e objetiva, como, por exemplo, quando um tributo está sendo cobrado em desrespeito aos princípios da anterioridade anual ou nonagesimal. Numa situação como essa, bastaria ao contribuinte apresentar ao juiz a publicação no diário oficial da lei que instituiu ou majorou o tributo, o que comprovaria cabal e objetivamente a irregularidade da cobrança, a ensejar, caso o tributo já tenha sido pago, sua imediata restituição.

¹³ Nesse sentido, Didier Júnior (2016, p. 638), o qual, propondo interpretação sistemática, teleológica e extensiva do art. 311, II, do CPC, entende “[...] ser possível a concessão de tutela de evidência também quando houver tese jurídica assentada em outros precedentes obrigatórios, tais como aqueles previstos no art. 927, CPC. Seria o caso da tese fixada em decisão do STF dada em sede de controle concentrado e dos enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional”.

¹⁴ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

¹⁵ A esse respeito, assim se manifesta Bueno (2019, p. 506-507): “Cabe interpretar o inciso II do art. 311 ampla e sistematicamente com o que o próprio CPC de 2015 desenha para o seu ‘direito jurisprudencial’ (v. n. 2.1 do Capítulo 16). A ‘tese jurídica’ aplicável aos fatos comprovados de plano (e não apenas documentalmente) pode derivar não só dos ‘casos repetitivos’ (art. 928) ou de súmula vinculante, mas também de todos os referenciais decisórios (os ‘indexadores jurisprudenciais’) dos incisos do art. 927”.

5 A TUTELA DE EVIDÊNCIA NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO: UMA LEITURA À LUZ DO NOVO POSICIONAMENTO DO SUPREMO FIRMADO NO JULGAMENTO DA ADI N. 4296

Com o recente julgamento, pelo STF, da ADI n. 4296, que declarou a constitucionalidade do art. 7º, §2º, da Lei do Mandado de Segurança— sob os argumentos da proteção do direito líquido e certo e da impossibilidade de limitação do poder geral de cautela, o que afeta a inafastabilidade da jurisdição —, as discussões envolvendo o cabimento de tutelas provisórias (e no caso específico deste trabalho, da tutela de evidência) em face da Fazenda Pública demandam uma ressignificação diante do novo entendimento firmado pelo Pretório Excelso.¹⁶

A despeito da consequente invalidação “por arrastamento” do art. 1.059 do CPC, permanecem vigentes no ordenamento processual pátrio normas que continuam estorvando a concessão de tutelas provisórias em face do poder público, merecendo destaque, para os desígnios deste trabalho, os §§ 3º e 5º do art. 1º da Lei n. 8.437/1992, o art. 2º-B da Lei n. 9.494/1997 e o art. 170-A do CTN.

A semelhança (ou correlação) entre tais dispositivos e o §2º do art. 7º da Lei n. 12.016/2009 é inegável. Logo a demonstra o art. 1º da Lei n. 8.437/1992, ao vedar a concessão de tutela provisória “[...] toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal”. O art. 2º-B mantém a mesma íntima relação com o texto da Lei do Mandado de Segurança, dispondo que a sentença que tenha por objeto a liberação de recursos (dentre outras previsões) “[...] somente poderá ser executada após seu trânsito em julgado”. Finalmente, o art. 170-A do CTN também versa sobre a impossibilidade de obtenção de provimento provisório com vistas à compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da demanda, na mesma esteira do que fazia o §2º do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança. Quanto a esse último óbice, note-se que, a princípio, a declaração de constitucionalidade do §2º do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança e a consequente invalidação por arrastamento do art. 1.059 do CPC/2015 não autorizam o contribuinte a compensar créditos quando tal expediente exigir o reconhecimento judicial do indébito, uma vez que o art. 170-A do CTN, ainda vigente, o impede (Vergueiro, 2021).

¹⁶ Em ocasião pretérita o STF entendeu, na ADC n. 4, pela constitucionalidade de norma que restringia a concessão de tutela provisória em face da Fazenda Pública, entendimento esse que restou superado com o julgamento da ADI n. 4296.

Sendo assim, diante de tamanhas semelhanças, ainda que o STF não tenha declarado expressamente a constitucionalidade das referidas normas, é forçoso reconhecer quais são oponíveis rigorosamente os mesmos argumentos utilizados pelos Ministros para declarar a constitucionalidade do §2º do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança. Tais limitações, ao ferirem o poder geral de cautela, ofendem diversas normas fundamentais do ordenamento jurídico pátrio, notadamente a inafastabilidade da jurisdição, a efetividade e a celeridade dos provimentos jurisdicionais. Assim sendo, tratando-se, a rigor, de normas que ainda não foram expulsas do sistema jurídico, impõe-se que ao menos seja conferida interpretação conforme a Constituição a tais dispositivos, seguindo-se a linha de entendimento perfilhada pelo STF no julgamento da ADI n. 4.296. Por isso, é imperioso ressaltar que, diante de tal linha de raciocínio, inexiste incompatibilidade entre as tutelas provisórias e o processo tributário (aqui incluída, evidentemente, a ação de repetição de indébito).

Retornando à análise do art. 170-A do CTN, referente à impossibilidade de compensação mediante aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, é importante notar que quando a evidência é calcada em precedentes vinculantes nos termos dos arts. 927 e 928 do CPC¹⁷ ou em reconhecimento administrativo de que o tributo é indevido¹⁸, o direito do contribuinte, no plano pragmático, já foi previamente reconhecido, não mais recaindo sobre ele a condição de “objeto de contestação judicial” a que se refere o art. 170-A. Nesse caso, o que o sujeito passivo pede é a efetivação do direito, e não o seu reconhecimento. Portanto, não seria o caso de aplicação do dispositivo em questão, valendo, nesse particular, mencionar que o artigo em comento já foi utilizado para vedar também a restituição em dinheiro, como ilustra o julgado do TRF-5 nos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0021402-72.2004.4.05.8100/02.¹⁹

Por outro lado, mesmo que a evidência não seja fundamentada nos referidos precedentes judiciais, há casos em que o direito do contribuinte é tão evidente que não se justificaria o indeferimento do seu pleito de tutela provisória. É o caso já mencionado do tributo cobrado em desacordo com os princípios da anterioridade, a ensejar pedido de tutela

¹⁷ Ou “indexadores jurisprudenciais”, conforme denominação empregada por Bueno (2019).

¹⁸ “Insistimos que as tutelas provisórias para restituição de valores somente teriam cabimento quando fundadas em precedentes do STF ou de outros órgãos da Justiça ou de reconhecimento administrativo de que o tributo pago é indevido” (NUNES, 2019, p. 651).

¹⁹ “PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. HIPÓTESES LEGAIS (ARTS. 535 USQUE 538 DO CPC). EXISTÊNCIA NO ACÓRDAO ATACADO DE OMISSÃO. SUPRIR ANÁLISE DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA E PRESCRIÇÃO. 1. Omissão do acórdão no que se refere a análise do pedido de antecipação de tutela. O pedido de repetição de indébito tributário não comporta deferimento de tutela antecipada, nos mesmos moldes da compensação (art. 170-A do CTN e Súmula 212 do STJ). Assim, a execução só ocorrerá com o trânsito em julgado da sentença”.

de evidência com base em prova praticamente irrefutável: a publicação da lei no diário oficial. Numa situação como essa, o art. 170-A do CTN também deveria ser afastado, pelo simples fato de que a limitação prévia das tutelas provisórias ofende o modelo democrático-constitucional de processo vigente. Nesse contexto, a aplicação do dispositivo em questão resta limitada a situações especialíssimas em que o *fumus boni iuris*, apesar de razoavelmente demonstrado, não é forte o suficiente para motivar a compensação ou devolução sumárias do tributo indevidamente pago.

É importante relembrar que, uma vez reunidos os requisitos, assiste ao jurisdicionado direito subjetivo à obtenção da tutela provisória. Quanto a isso, valendo-nos das lições de Massud (2021), vale destacar que a jurisdição se realiza “[...] a partir da emanação de decisões destinadas a: 1) pôr fim às disputas instauradas em torno da exigibilidade de determinada exação; e 2) realizar o direito material (tributário) tido por violado”. Portanto, uma vez reunidos os requisitos mas indeferida a tutela da evidência, estaria o Estado-juiz, a um só tempo, eternizando a disputa em torno da exação e protelando a realização do direito material evidente, negando, assim, ambas as funções jurisdicionais.

5.1 UMA PROPOSTA PARA A EXECUÇÃO DA TUTELA DE EVIDÊNCIA

Estabelece o parágrafo único do art. 297 do CPC que a efetivação da tutela provisória observará as normas referentes ao cumprimento provisório da sentença, no que couber. Por seu turno, o art. 520 do mesmo diploma legal prescreve que o cumprimento provisório da sentença será realizado da mesma forma que o cumprimento definitivo, ficando, no entanto, sujeito às seguintes condições:

- a) corre por iniciativa e responsabilidade do exequente, que se obriga, se a sentença for reformada, a reparar os danos que o executado haja sofrido;
- b) fica sem efeito, sobrevindo decisão que modifique ou anule a sentença objeto da execução, restituindo-se as partes ao estado anterior e liquidando-se eventuais prejuízos nos mesmos autos;
- c) se a sentença objeto de cumprimento provisório for modificada ou anulada apenas em parte, somente nesta ficará sem efeito a execução; e
- d) o levantamento de depósito em dinheiro e a prática de atos que importem transferência de posse ou alienação de propriedade ou de outro direito real, ou dos quais possa resultar grave

dano ao executado, dependem de caução suficiente e idônea, arbitrada de plano pelo juiz e prestada nos próprios autos.²⁰

Não obstante seja pequena a possibilidade de a decisão concessiva da tutela ser reformada (justamente por ser fundamentada em direito evidente), fica o contribuinte responsável pela reparação dos danos eventualmente sofridos pela Fazenda. Por fim, caso a restituição seja pleiteada em dinheiro (e não por meio de compensação), cumpre ao juiz da causa estabelecer caução, podendo esta ser dispensada em caso de necessidade do exequente ou quando – hipótese esta mais provável no bojo da tutela de evidência – a decisão que a concedeu estiver em consonância com súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça ou em conformidade com acórdão proferido no julgamento de casos repetitivos, nos termos dos art. 521, incisos II e IV, do CPC.

A execução de quantia certa contra a Fazenda Pública, por sua vez, opera-se mediante expedição de requisição de pequeno valor (RPV) ou precatório, nos termos do art. 100 da Constituição Federal e do art. 535, §3º, incisos I e II, do CPC. A norma prevista no §5º do art. 100 da Constituição, segundo a qual a inclusão no orçamento da Fazenda dos valores relativos aos seus débitos depende de “sentença transitada em julgado”, restaria neste caso afastada, seja pela própria natureza antecipatória da tutela de evidência, seja pela prevalência de valores constitucionais de maior relevância, tais como a inafastabilidade da jurisdição (e seus corolários) e o direito à célere repetição do indébito.

A restituição via precatório, no entanto, é sujeita à “ordem cronológica de apresentação”, nos termos do *caput* do art. 100 da Lei Maior. Nesse particular, autores como Machado Segundo (2018)²¹ e, Cavalcante e Nunes (2021) defendem que a tutela de evidência serviria para antecipar o procedimento de pagamento por precatório, ficando os valores depositados em juízo até o “deslinde do feito”, sem que houvesse, portanto, prejuízo à Fazenda Pública. Por outro lado, Nunes (2019) propõe, em posicionamento mais alvissareiro,

²⁰Iniciado o cumprimento provisório da decisão concessória da tutela de evidência, será possibilitada à Fazenda a apresentação de impugnação (art. 520, §1º), a qual é desprovida de efeitos suspensivos (art. 525, §6º).

²¹ Quanto a isso, vale transcrever suas lições: “Realmente, desde que haja fundamento relevante, indiscutivelmente presente, por exemplo, nos casos em que há pacífica e remansosa jurisprudência das Cortes Superiores declarando a invalidade da cobrança do tributo cuja restituição se requer, o deferimento da medida antecipatória de que se cuida nos parece perfeitamente possível, ainda mais se se considerar o tempo que muitas vezes tais ações levam para ser definitivamente julgadas, e, pior, para ter suas sentenças efetivamente executadas. [...] Observe-se, ainda, que não há qualquer perigo de dano, ou de irreversibilidade, em desfavor da entidade pública correspondente. O valor deverá ficar necessariamente depositado em juízo. Somente com o trânsito em julgado de uma sentença condenatória, devidamente liquidada e executada, o depósito poderá ser liberado, funcionando apenas como uma forma de antecipar o precatório em casos nos quais a procedência do pedido formulado pelo autor da ação é indiscutível. O Poder Público não terá tolhido o direito de recorrer incansavelmente, nem de embargar a execução da sentença, pois a liberação do depósito somente ocorrerá, se for o caso, depois de ultrapassadas todas essas etapas” (Segundo, 2018, p. 370).

que tais pagamentos sejam realizados por meio da abertura de créditos orçamentários, com imediato pagamento ao contribuinte.

Entre tais posicionamentos, preferimos um caminho intermediário. Se, por um lado, não se pode desconsiderar o direito do contribuinte à celeridade da restituição, também não se lhe pode conferir tratamento mais privilegiado do que o dado aos credores de verbas alimentares, muito menos àqueles com mais de sessenta anos de idade ou portadores de deficiência ou moléstia grave (art. 100, §§ 1º e 2º, da Constituição). Por tanto, nem a retenção dos valores em juízo até o fim da demanda nem a desobediência à fila de precatórios mediante abertura de créditos orçamentários se revelam adequadas e proporcionais para a solução da questão. Aliás, a liberação imediata de valores mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais causaria ao Estado fortes impactos de ordem orçamentária, em razão dos vultosos valores geralmente discutidos em lides tributárias, prejudicando toda a coletividade.

Portanto, diante de duas possibilidades de restituição do indébito (ou por meio de compensação ou por meio da restituição em dinheiro), propomos a seguinte solução: a) para os casos de pedido de compensação, que a tutela de evidência declare o direito do contribuinte à imediata utilização dos seus créditos perante o fisco; e, b) nos casos de pedido de restituição em dinheiro, que a tutela de evidência tenha o condão de deflagrar o início do processo de pagamento por RPV ou precatório, observando-se a ordem de preferência constitucional, sem que haja, no entanto, a retenção de tais valores em juízo após o pagamento, tal como defendido por Machado Segundo (2018) e Cavalcante Nunes (2021). Já na improvável hipótese de haver reversão da decisão, em ambos os casos, fica o contribuinte obrigado a reparar o fisco, mediante liquidação dos prejuízos nos próprios autos (art. 520, II, CPC).

Contudo, importa observar que, além da demora ínsita à sistemática dos precatórios, os valores destes, entre a sua expedição e o seu efetivo pagamento, serão atualizados pelo índice da caderneta de poupança, nos moldes do art. 100, § 12, CF. Num período de grave crise econômica como a que atravessamos, com a inflação alcançando os dois dígitos, não é incomum que está supere a correção da poupança, de modo que, optando pelo precatório, o contribuinte terá de enfrentar, além da demora, os efeitos da corrosão inflacionária sobre os valores a receber²².

Assim, percebe-se que em razão da morosidade e da vulnerabilidade aos efeitos inflacionários, a repetição do indébito via precatório nem sempre será a melhor opção para o

²² “Com a inflação acumulada de 10,25% nos 12 meses até setembro, a rentabilidade da caderneta ficou negativa em 7,46% no mesmo período. Esse nível de perdas não era visto desde outubro de 1991, quando o pouparde perdeu 9,72% do poder aquisitivo em 12 meses” (G1, 2021).

contribuinte, que terá a possibilidade de pleitear a devolução dos valores por via da compensação²³ concedida em tutela provisória, sem necessidade de aguardar o trânsito em julgado da demanda, afastada a aplicação do art. 170-A do CTN e também do Tema 345 de recursos repetitivos do STJ²⁴, por tratar-se de direito previamente reconhecido, sobre o qual não mais recai a condição de “contestação judicial” pelo sujeito passivo, conforme explicado anteriormente neste trabalho.

A possibilidade de o contribuinte haver a restituição por meio da compensação dos valores a receber e os débitos havidos em face da Fazenda Pública demandada já vem sendo pacificamente reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência. A respeito da matéria, Machado Segundo (2018, p. 373) assim se manifesta: “a sentença transitada em julgado no âmbito de uma ação de restituição do indébito pode, devidamente liquidada e acertada, ser executada mediante a opção pela compensação, com a desistência da expedição do respectivo precatório”. Nunes (2019, p. 999), no mesmo sentido, afirma que o direito à compensação tributária “[...] no fundo é a efetivação do direito a Repetição de Indébito”. O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, sumulou tal entendimento no verbete de n. 461, segundo o qual “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

Por fim, é preciso destacar que, muito embora a Súmula n. 461 do STJ preveja o trânsito em julgado dos processos para autorizar a compensação ou restituição em dinheiro, não se vislumbra qualquer óbice para que, a partir do novo paradigma firmado na ADI n. 4296, uma releitura do verbete sumular passe a permitir a concessão de tutelas de evidência com cumprimento provisório, já que, na esteira do outrora comentado art. 520 do CPC, o cumprimento provisório será realizado da mesma forma que o cumprimento definitivo. A respeito disso, é importante perceber que um dos principais valores que informaram a instituição do CPC/2015 foi justamente a efetividade do processo, visando-se a uma prestação jurisdicional útil e célere. Por isso, entendimentos jurisprudenciais limitantes do direito de compensar ou restituir valores antes do trânsito em julgado da demanda devem ser revistos para admiti-los por meio da tutela de evidência (Nunes, 2019).

²³ A compensação poderá ser também judicialmente reconhecida no bojo de ação declaratória ou mandado de segurança.

²⁴Tema 345 do STJ: “Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização ‘antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001”.

6 CONCLUSÃO

A repetição do indébito tributário é direito fundamental do sujeito passivo, pois decorre diretamente dos princípios constitucionais fundamentais da estrita legalidade tributária, do não-confisco e da responsabilização civil do Estado. Sendo assim, a restituição de tributos recolhidos indevidamente deve ser realizada da forma mais célere e efetiva possível, principalmente quando fundada em direito evidente do contribuinte.

No contexto atual de julgamento das chamadas “grandes teses tributárias” por meio de decisões vinculantes, é injustificável que o contribuinte tenha de aguardar anos para obter acesso a um direito evidente. Surge, assim, a tutela de evidência como o instrumento processual apto a conciliar o direito da parte ré à ampla defesa e ao contraditório e o direito da parte autora à celeridade e efetividade da prestação jurisdicional.

Não se pode impedir a concessão de tutelas provisórias em face do fisco, pois a limitação prévia das tutelas jurisdicionais agride frontalmente a inafastabilidade e celeridade da jurisdição, de modo que cada caso deve ser analisado individualmente. Decorrência lógica disso é que, uma vez reunidos os requisitos, o jurisdicionado possui direito subjetivo à concessão da tutela de evidência. A sua não concessão importa inconstitucionalidade, e a noção de instrumentalidade do processo impede que este seja utilizado com a finalidade de obstar o acesso dos jurisdicionados aos seus direitos materiais.

Restou demonstrado que não só a restituição antecipada do indébito por meio de tutela de evidência é possível como, mais que isso, a concessão da tutela é uma obrigação do Estado-juiz, sempre que o contribuinte preencher os seus requisitos, podendo a restituição ser feita por meio de precatório ou de compensação. Além disso, por um prisma sistemático, especialmente a hipótese do inciso II do art. 311 do CPC deve ser estendida a todos os provimentos jurisdicionais que de algum modo vinculam o juiz ou tribunal, não se limitando aos conceitos estritos de súmula vinculante ou tese adotada em julgamento de casos repetitivos.

Portanto, com o julgamento da ADI 4296, é importante a revisão dos entendimentos jurisprudenciais limitantes da concessão de tutelas provisórias (e em especial da tutela de evidência) em face do fisco, adequando-os à *ratio* do novo entendimento do STF a respeito da matéria.

REFERÊNCIAS

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**: volume único. 5.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Danilo Monteiro de; SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Mandado de segurança em matéria tributária. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-30/castro-spina-mandado-seguranca-materia-tributaria>. Acesso em: 12 out. 2021.

CASTRO, Danilo Monteiro de; SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Mandado de segurança preventivo vs ação declaratória negativa. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/processo-tributario-mandado-segurancapreventivo-vs-acao-declaratoria-negativa>. Acesso em: 12 out. 2021.

CATUNDA, Camila Vergueiro. Tutelas provisórias no CPC/2015 e as lides tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 225-239.

CAVALCANTE, Caio Neno Silva; NUNES, Cleucio Santos. Inconstitucionalidade da vedação à concessão de tutelas provisórias contra a Fazenda Pública nas ações de repetição de indébito tributário. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 22, n. 1, p. 147-174, jan/abr. 2021.

COM inflação em alta, poupança perde rentabilidade há 13 meses seguidos. **G1 – economia**, 08 de outubro de 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/10/08/com-inflacao-em-alta-poupanca-perde-rentabilidade-ha-13-meses-seguidos.ghtml>. Acesso em: 12 out. 2021.

CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário e instrumentalidade. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>. Acesso em: 08.10.2021.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 11. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2016.

ELIAS, Juliana. Entenda decisão histórica do STF sobre ICMS e o impacto para governo e empresas. **CNN Brasil**, São Paulo, 15 de maio de 2021. Disponível em:

<https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/05/15/entenda-decisao-historica-do-stf-sobre-icms-e-impacto-para-governo-e-empresas>. Acesso em: 13 ago. 2021.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Exigibilidade exaurida e tutela reparadora. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-27/opiniao-exigibilidade-exaurida-tutela-jurisdicional-reparadora>. Acesso em: 12 out. 2021.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

LAURENTIIS, Thais Catib de. **Restituição de tributo constitucional**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MASSUD, Rodrigo G. N. Jurisdição tributária e coisa julgada. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-23/rodrigo-massud-jurisdicao-tributaria-coisa-julgada>. Acesso em: 11 out. 2021.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DALLA PRIA, Rodrigo. Processo de positivação, ações e conflitos tributários. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-09/opiniao-processo-positivacao-acoes-conflitos-tributarios>. Acesso em: 12 set. 2021.

RIBEIRO, Diego Diniz. Compensação tributária e tutela da evidência. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-08/processo-tributario-compensacao-tributaria-tutela-evidencia>. Acesso em: 12 out. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

VERGUEIRO, Camila Campos. A tutela provisória, o Supremo Tribunal Federal e a compensação. **Revista eletrônica Consultor Jurídico**, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-25/processo-tributario-tutela-provisoria-supremo-compensacao>. Acesso em: 03 ago. 2021.