

**TUTELA PROVISÓRIA E COMPENSAÇÃO
TRIBUTÁRIA:
OS EFEITOS PRÁTICOS DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DO
ART. 7º, § 2º, DA LEI 12.016/2009**

*Cassio Scarpinella Bueno*¹

1. INTRODUÇÃO

Ao ensejo de minha honrosa participação na segunda versão digital do Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, a XVIII edição do Congresso, no ano que o IBET comemora seu cinquentenário, foi-me atribuído o tema “tutela provisória e compensação tributária: os efeitos práticos da

1. Mestre, Doutor e Livre-Docente em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito da PUC-SP. Professor de Direito Processual Civil nos cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da PUC-SP e de Processo Tributário no Mestrado da mesma Faculdade. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Processual (triênios 2016/2018 e 2019/2021) e membro do Instituto Iberoamericano de Direito Processual e da Associação Internacional de Direito Processual. Advogado.

declaração de inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009”.

Passo a me desincumbir dele propondo a seguinte abordagem:

2. O PAPEL DA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA

A correlação entre a liminar e o mandado de segurança acompanha toda a evolução legislativa do instituto e, bem entendida suas origens mais remotas, encontra relação com o próprio *habeas corpus* e com as ações possessórias.

Há quem diga, até mesmo, que a liminar é ínsita ao mandado de segurança, sem o que não se conseguiria tutelar adequadamente o direito líquido e certo reclamado pelo impetrante².

Embora silente o art. 6º da Lei n. 12.016/2009, que disciplina infraconstitucionalmente mandado de segurança, eventual pedido de “medida liminar” já pode ser formulado com a petição inicial. Na verdade, trata-se de decorrência lógica do sistema, e da urgência que usualmente embasa a impetração do mandado de segurança e do desenho de seu próprio procedimento. Também porque, como regra, o impetrante não terá vista dos autos depois da prestação das “informações”, da manifestação da pessoa jurídica de direito público, de eventuais litisconsortes ou após a manifestação do Ministério Público.

O pedido de liminar, de qualquer sorte, deverá ser justificado, demonstrando o impetrante a ocorrência dos elementos do art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009. De acordo com o dispositivo, “ao despachar a inicial, o juiz ordenará: (...) que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir

2. É assunto ao qual me dedico intensamente desde meu *Liminar em mandado de segurança: um tema com variações*, esp. p. 63/81. A versão mais atual de meu pensamento a respeito do tema está em meu *Manual do poder público em juízo*, p. 233/234 e 273/274.

do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.”.

É indiferente que a medida liminar assuma caráter *cautelar* ou *antecipatório*, isto é, que ela busque apenas *assegurar* o resultado útil do mandado de segurança ou, desde logo, que ela pretenda *satisfazer* (ainda que provisoriamente) o direito do impetrante, respectivamente. Tal questionamento, aliás — tão comum quanto equivocado, em especial no âmbito do mandado de segurança³ —, deve ceder espaço diante da unificação que o tema “tutela antecipada” e “processo cautelar” acabou por receber no CPC de 2015, embora — e diferentemente do que propunham o Anteprojeto e o Projeto do Senado —, haja resquícios evidentes daquela distinção no âmbito daquele Código⁴.

O que importa é que os pressupostos exigidos pelo inciso III do art. 7º da Lei n. 12.016/2009 sejam demonstrados para viabilizar que o magistrado conceda a medida até porque, sem ela, o resultado final do mandado de segurança pode mostrar-se totalmente *inócuo*.

A “medida liminar”, destarte, assume importância parrelha à predestinação *constitucional* de o mandado de segurança buscar a tutela jurisdicional *in natura*. É essa a razão pela qual a cláusula final do inciso III do art. 7º da Lei n. 12.016/2009, que faculta ao magistrado a prestação de caução, precisa ser interpretada com cuidado à luz das características de cada caso concreto, sob pena de agredir o “modelo constitucional do direito processual civil”⁵.

3. Para essa discussão, v. meu *Liminar em mandado de segurança: um tema com variações*, p. 81/82.

4. A demonstração dessa nota crítica, faço-a em meu *Novo Código de Processo Civil anotado*, esp. p. 212/214.

5. A regra foi também objeto de questionamento na ADI 4296. A tese de sua inconstitucionalidade, contudo, foi rejeitada pela maioria dos votantes, tendo prevalecido o entendimento sumariado na ementa do acórdão da seguinte forma: “2. No exercício do poder geral de cautela, tem o juiz a faculdade de exigir contracautela para o deferimento de medida liminar, quando verificada a real necessidade da garantia em juízo, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Razoabilidade da medida que não obsta o juízo de cognição sumária do magistrado.”.

Ademais, no campo do direito tributário eventual exigência de depósito prévio é tanto mais preocupante, na exata medida em que, para o art. 151 do CTN, o depósito do valor reclamado pelo fisco é, *per se*, causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (inciso II), tanto quanto (e independentemente do depósito), liminar proferida em mandado de segurança (inciso IV) ou “medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” (inciso V).

2.1 Fundamento relevante e ineficácia da medida

O inciso III do art. 7º da Lei n. 12.016/2009 exige a concorrência de *dois* pressupostos para a concessão da liminar em mandado de segurança, “fundamento relevante” e “ineficácia da medida”. Ambos devem existir para legitimar a concessão da medida. É insuficiente a verificação de apenas um deles.

O primeiro deles, “fundamento relevante”, deve ser aferido a partir do próprio procedimento célere e ágil do mandado de segurança, que, desde o seu modelo constitucional, pressupõe a existência de “direito líquido e certo”. Se direito líquido e certo significa a necessidade de apresentação de prova pré-constituída dos atos ou fatos alegados pelo impetrante diante da inexistência de fase instrutória no mandado de segurança, o “fundamento relevante” deve significar o *altíssimo* grau de probabilidade de que a versão dos fatos, tal qual narrada e *comprovada* pelo impetrante, não será desmentida pelas informações da autoridade coatora e pela manifestação da pessoa jurídica de direito público e de outros eventuais litisconsortes.

A “ineficácia da medida”, usualmente referida pela expressão latina *periculum in mora*, deve ser entendida como a *necessidade* da prestação da tutela jurisdicional antes do proferimento da sentença sob pena de comprometimento do resultado útil do mandado de segurança. Antes da sentença porque, à falta de efeito suspensivo, o recurso de apelação dela interposto é incapaz de afastar a eficácia imediata daquele ato. Também não o é — excepcionando o regime dado

ao assunto pelo CPC — a sujeição da sentença *concessiva* do mandado de segurança à remessa necessária (art. 14, § 3º, da Lei n. 12.016/2009).

Toda vez que o procedimento do mandado de segurança, não obstante célere, ágil e expedito, mostrar-se incapaz de assegurar ao impetrante perspectiva de fruição integral, plena e *in natura* do bem da vida por ele reclamado, o caso é de “ineficácia da medida” e, pois, desde que diante de fundamento relevante, de concessão da medida liminar. É dizer, toda vez que o dano que o mandado de segurança quer evitar, para assegurar o exercício pleno do direito do impetrante, tender a se consumir antes do proferimento da sentença, o caso é de *ineficácia da medida*.

Dessa forma, a ineficácia da medida corresponde à necessidade, constitucionalmente imposta, de o mandado de segurança assegurar ao impetrante a fruição integral, plena e *in natura* do bem por ele reclamado. Se o decurso de prazo necessário para o proferimento da sentença no mandado de segurança for maior do que a perspectiva de consumação da lesão ou da ameaça que deram ensejo à impetração, a hipótese é de *periculum in mora* para os fins do art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009.

É bastante comum, na praxe forense, o magistrado “deixar” de apreciar o pedido de liminar para depois da apresentação das informações. A prática só pode ser compreendida, para todos os fins, no sentido de significar que o pedido de medida liminar foi *indeferido*. A uma, porque não há previsão legislativa para que, no procedimento do mandado de segurança, os autos sejam conclusos ao magistrado após a apresentação das informações (ou, quando menos, depois de transcorrido *in albis* o prazo para sua apresentação). A duas, porque, se o impetrante afirma e demonstra, em sua petição inicial, que o caso é de urgência, que o dano que pretende evitar não pode aguardar o proferimento de sentença, o deixar de apreciar, momentaneamente, a “medida liminar” não pode ter outro significado jurídico que não o de seu *indeferimento*. Tudo se passa, destarte, como se o magistrado não tivesse identificado, no caso

concreto, a possibilidade de ineficácia da medida de que trata o dispositivo aqui examinado⁶.

2.2 Tutela da evidência

Sem prejuízo da previsão do art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009 e das considerações apresentadas no número anterior, é importante ter presente a viabilidade de a medida liminar em mandado de segurança ser *também* fundamentada no que o CPC chamou de “tutela da evidência”, permitindo, destarte, que a liminar seja concedida *independentemente* de *urgência*, isto é, de *periculum in mora*. Isso porque o *caput* do art. 294 do CPC admite que também a *evidência* seja fundamento bastante para a concessão da tutela provisória, inclusive liminarmente, na hipótese do inciso II de seu art. 311 (art. 311, parágrafo único)⁷.

Assim, sem prejuízo do disposto no art. 7º, III, da Lei n. 12.016/2009, a liminar em mandado de segurança poderá fundamentar-se *também* em evidência consistente em alegações de fato que puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante (art. 311, II, do CPC). Serão situações em que a satisfação *imediate* do direito do impetrante justificar-se-á — é esse o seu traço distintivo — *independentemente* de urgência.

Não há como descartar aprioristicamente, ainda, que a liminar seja pleiteada com fundamento nos incisos I e IV do art. 311 do CPC consoante se mostrem presentes seus pressupostos fáticos. A inviabilidade, ao menos na perspectiva do parágrafo único do art. 311, de a tutela provisória ser concedida liminarmente naqueles casos não é óbice para a sua utilidade

6. A recorribilidade imediata de decisão que postergue o exame da liminar nos moldes propostos pelo texto é inegável diante da abrangência do art. 7º, § 1º, da Lei n. 12.016/2009, o que encontra eco na própria previsão do inciso I do art. 1.015 do CPC de 2015. Debrucei-me sobre o assunto em meu *Manual do Poder Público em juízo*, p. 282/284.

7. A falta de referência no texto ao inciso III do art. 311 do CPC se deve pela pouca probabilidade de sua ocorrência em se tratando de mandado de segurança, dadas as peculiaridades do direito material disciplinadas por aquele dispositivo legal.

no mandado de segurança. A despeito da inviabilidade de uma fase instrutória, a concessão de tutela provisória concedida após o estabelecimento do contraditório (colheita das informações, da oitiva da pessoa jurídica de direito público e de eventuais litisconsortes) obviará o tempo necessário para a manifestação do Ministério Público (art. 12, *caput*, da Lei n. 12.016/2009) e do proferimento da sentença (art. 12, parágrafo único, da Lei n. 12.016/2009).

Sua pertinência e utilidade são inquestionáveis, outrossim, nos casos em que a própria Lei n. 12.016/2009 excepciona a regra do cumprimento provisório da sentença concessiva de mandado de segurança (art. 14, § 3º, 2ª parte). Em tais situações — abstraída a flagrante *inconstitucionalidade* daquela regra —, a tutela da evidência terá aplicabilidade plena como forma de viabilizar o início do cumprimento provisório, a despeito da remessa necessária e de eventual recurso interposto⁸.

3. AS VEDAÇÕES DA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA: UMA HISTÓRIA SEM FIM

Não obstante as considerações anteriores, é certo que, desde o CPC de 1939, que passou a disciplinar o mandado de segurança, após a breve vigência da Lei n. 191/1936, é

8. Sustentando que a tutela provisória fundamentada na evidência do art. 311 do CPC, aplica-se ao mandado de segurança se manifestaram os seguintes autores: Deborah Sales Belchior, Larissa de Castro Silveira e Felipe Silveira Gurgel do Amaral, O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 76; Hugo de Brito Machado, O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 266; Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 327; Ricardo Mariz de Oliveira, Henrique Coutinho de Souza e Marcos Engel Vieira Barbosa, Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, esp. p. 384/390, com especial destaque à hipótese do art. 311, II; Gustavo Miguez de Mello, Eduardo da Silva Lustosa e Luiz Carlos Marques Simões, Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 438/439; Juvêncio Vasconcelos Viana e Janaína Soares Noleto Castelo Branco, O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 667/668 e Aylton Bonomo Júnior e Hermes Zanetti Júnior, *Mandado de segurança individual e coletivo*, p. 204/207. Negando sua aplicação é o entendimento de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015, p. 586/587.

comuníssima a previsão de restrições de toda a ordem no que tange à concessão da medida liminar naquela sede⁹.

A Lei n. 12.016/2009, não foge (infelizmente) à regra. O § 2º de seu art. 7º e seu art. 8º contêm regras que minimizam ou, pura e simplesmente, *vedam* a concessão de “medidas liminares” em mandado de segurança.

Daquelas regras, importa dar destaque à primeira, assim redigida:

“§ 2º. Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.”.

A regra é flagrantemente inconstitucional, destoando, por completo, da ordem constitucional e do modelo por ela criado para o mandado de segurança. Impensável que a grandeza constitucional do mandado de segurança e sua aptidão de assegurar a fruição integral e *in natura* de bem da vida, que decorre imediatamente do art. 5º, XXXV e LXIX, da CF, sejam obstaculizadas, frustradas ou, quando menos, minimizadas por qualquer disposição infraconstitucional.

A inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009 foi reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 4296 ajuizada pelo Conselho Federal da OAB.

É a constatação que representa o cerne do presente trabalho.

Não há mais espaço para duvidar, considerando, inclusive, o trânsito em julgado daquele acórdão em 20.10.2021, bem como seu efeito *vinculante* decorrente do próprio art. 102, §

9. Para um histórico detalhado, v. meu *Liminar em mandado de segurança: um tema com variações*, p. 187/197.

2º, da CF¹⁰, que eventual pedido de liminar em mandado de segurança para fins de viabilizar a compensação tributária não pode ser negado na perspectiva da vedação legal. Se o foi por tal fundamento, ainda que antes da decisão do Supremo Tribunal Federal não há óbice para que ele seja reformulado, invocando, doravante, o quanto decidido na referida ADI que, à falta de qualquer modulação, deve ter aplicação imediata nos processos em curso.

É correto entender, por isso mesmo, que não subsiste espaço para invocação da Súmula 212 do STJ¹¹ para negar tal pedido, ao menos — é o que importa, por ora, evidenciar — no que diz respeito ao mandado de segurança. Até porque, para quem conhece a matéria, nunca deixou de ser curioso, contraditório até mesmo, dado o papel desempenhado pela liminar em mandado de segurança, negá-la para fins de compensação tributária, enquanto que a Súmula 213 do STJ entendia a pertinência do mandado de segurança para perseguir o reconhecimento do direito à compensação tributária¹². Ora, se há irregularidade na atuação do fisco em não permitir a compensação, cabendo mandado de segurança para afastar tal ato, não faz sentido negar ao impetrante que formule pedido para compensar desde logo, reconhecendo-se, ainda que com base em cognição sumária, a injuridicidade do comportamento do fisco. É liminar que, nessa perspectiva, tem como finalidade, quando menos, assegurar o resultado útil do processo, revelando, destarte, seu claro caráter *cautelár*¹³.

10. É o que basta para eliminar, para o que aqui importa, todo e qualquer questionamento a respeito de haver espaço normativo para que o CPC pudesse ampliar, ele próprio, tal caráter vinculante para os fins de seu art. 927.

11. Cujo enunciado, que certamente influenciou o legislador mais recente, é o seguinte: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”.

12. Sobre a aplicação daquela Súmula, interessante (e importantíssima) decisão foi tomada pela 1ª Seção do STJ nos EREsp 1.770.495/RS, rel. Min. Gurgel de Faria, j.un. 10.11.2021, reconhecendo o aproveitamento *pretérito* dos créditos tributários, respeitado, apenas, o prazo prescricional.

13. É tema ao qual me dediquei em meu *Liminar em mandado de segurança: um tema com variações*, p. 81/95; e, mais recentemente, em meu *Manual do Poder Público em Juízo*, p. 164.

A propósito do assunto, cabe lembrar do art. 170-A do CTN¹⁴. Na exata medida em que se queira compreender o dispositivo como óbice à concessão da liminar em mandado de segurança para fins de compensação tributária — e não como uma regra que, em última análise, reafirma que a extinção do crédito tributário (no plano *material*) exige o trânsito em julgado da decisão respectiva, reforçando o disposto no art. 156, X, do CTN¹⁵ —, sua incidência deve ser afastada do caso concreto, na mesma linha do que o STF decidiu no âmbito da ADI 4296.

3.1 Uma palavra adicional

Tendo em vista o tema que me coube no evento, entendo pertinente enfatizar que o art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009 — e, antes dele, a Súmula 212 do STJ — nunca mereceu ser analisado na perspectiva do direito *tributário*. Não é regra que busca, de alguma forma, criar novas formas e novas diretrizes para viabilizar a própria compensação de tributos no âmbito material. Muito diferentemente, são normas que quiseram, pura e simplesmente, impedir que o Estado-juiz pudesse, ainda que *provisoriamente*, remover obstáculos eventualmente criados pelas autoridades fiscais para viabilizar que o próprio contribuinte exercesse aquele direito em seu favor. Nenhuma relação há, em tal perspectiva, entre aquelas regras e o art. 156, II e X¹⁶, e o art. 170-A do CTN, fruto da Lei Complementar n. 104/2001¹⁷. Não se está, nestes casos, a postular em juízo a *extinção* do crédito tributário — que, em rigor, deve ser objeto

14. “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

15. É a proposta de James Marins em seu *Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial*, esp. p. 576/578.

16. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) II - a compensação; (...) X - a decisão judicial passada em julgado.”.

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

de lei *complementar* (art. 146, III, b, da CF) —, mas, muito menos que isto, o que se pede é a concessão de tutela provisória que permita ao contribuinte fazer a compensação tributária como forma de pagamento de valores aos cofres públicos sem prejuízo da devida fiscalização das autoridades fiscais.

É por tal razão que reitero que eventual *interpretação* do art. 170-A do CTN que o traga para o campo processual, como óbice à concessão apriorística e genérica de tutela provisória em face do Poder Público, deve ser tida como inconstitucional porque é inadmissível, diante da grandeza do art. 5º, XXXV, da CF, que seja o contribuinte indevidamente proibido de exercer direito seu. A tutela provisória, em tais casos, importa esclarecer, opera no plano do processo, para permitir o exercício de um direito (a compensação) pelo particular, ainda que sem ânimo de *extinção* do crédito o que, na perspectiva do direito (material tributário) pressupõe o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte, nos termos do art. 156, X, do CTN ou, ainda no plano material, o reconhecimento pela autoridade fiscal competente, da correção da compensação tal qual efetivada (art. 156, II, do CTN).

4. A TUTELA PROVISÓRIA NO CPC

Já é cediço que o CPC de 2015 inovou sensivelmente no tema da tutela provisória. Não só porque, de alguma forma, acabou por reunir em um sistema mais ou menos homogêneo (sobretudo quando o pedido respectivo for formulado de modo *incidental*) a disciplina do CPC de 1973 (com as profundas modificações experimentadas em 1994, 2002 e 2005 quanto ao tema) relativa ao “processo cautelar” e à “tutela antecipada”, mas também porque permite que sua compreensão vá além da clássica discussão do papel instrumental daquela técnica, para permitir que ela seja entendida na perspectiva de permitir ao magistrado, caso a caso, viabilizar se não a pronta satisfação, ao menos, a salvaguarda de direitos. Também inovou ao estabelecer que o fundamento da tutela provisória

pode residir não só na clássica “urgência”, mas também independentemente dela. É o que o art. 311 reúne, em hipóteses bastante diferenciadas entre si, com o rótulo de tutela da evidência, conforme a notícia do n. 2.2, *supra*.

São inúmeras as discussões que o tema propõe e sempre que está em juízo o Poder Público o grau de dificuldade de seu enfrentamento merece uma consideração extra. Para cá, importa focar num único ponto: de acordo com o art. 1.059 do CPC, aplica-se à tutela provisória a vedação do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009. Aquela regra consolida, infelizmente, verdadeira *tradição* de dificuldade e de obstáculos de acesso à Justiça, de ineficiência processual e de inefetividade do direito material pelo e no processo quando o Poder Público é réu e que, como quis sublinhar no n. 3, *supra*, é comum ao mandado de segurança.

Trata-se de regra veiculada no Livro Complementar do CPC, introduzida quando o Projeto do novo Código tramitava na Câmara dos Deputados, e que acabou sendo preservada pelo Senado Federal na reta final do processo legislativo¹⁸.

O referido dispositivo, a um só tempo, veda ou impõe restrições à tutela provisória, disciplinada pelos arts. 294 a 311 do CPC, requerida em face do Poder Público em determinadas hipóteses (arts. 1º¹⁹ a 3º da Lei n. 8.437/92 e do próprio § 2º do art. 7º da Lei n. 12.016/2009). Também determina a aplicação a ela do que, na prática do foro, é chamado de “pedido de suspensão” (art. 4º da Lei n. 8.437/92)²⁰, instituto que encontra eco desde o art. 13 da Lei n. 191/1936, a primeira a disciplinar o mandado de segurança no direito brasileiro.

18. Para o confronto dos Projetos do Senado e da Câmara, v. o meu Projetos de novo Código de Processo Civil: comparados e anotados, p. 156/157.

19. Dentre os quais está o § 5º que, de certa forma, coincide com o enunciado da Súmula 212 do STJ: “§ 5º Não será cabível medida liminar que defira compensação de créditos tributários ou previdenciários”.

20. José Lázaro Alfrêdo Guimarães teve oportunidade de se debruçar especificamente sobre aqueles dispositivos, em seu *Ações coletivas e as liminares contra atos do Poder Público*, p. 29/42.

A questão que me parecer relevante de ser proposta para discussão é a seguinte: considerando que o STF, na ADI 4296, entendeu *inconstitucional* o art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.106/2009, é correto entender que também o art. 1.059 do CPC, ao menos no que diz respeito àquela remissão é também inconstitucional?

É certo que o acórdão da ADI 4296 não traz nenhuma consideração expressa a esse respeito. Contudo, é objetivamente constatável de sua leitura e dos votos então proferidos — não obstante a jocosa consideração feita pelo Ministro Luis Roberto Barroso no sentido de que não havia nenhuma uniformidade no entendimento manifestado pelos diversos Ministros julgadores naquela oportunidade²¹ — que a razão principal que levou a maioria a considerar inconstitucional a vedação do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009 não reside em nenhuma peculiaridade ou exclusividade do mandado de segurança e isso, a despeito do que a leitura da ementa daquele acórdão, que antecede o voto do Ministro Alexandre de Moraes, relator, insinua a respeito.

O que decorre da leitura do acórdão como um todo, no que tange ao ponto de análise é que o art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009, foi considerado inconstitucional por não competir ao legislador estabelecer vedações totalizantes e abstratas à tutela provisória (chamado inúmeras vezes no acórdão da ADI 4296 de “poder geral de cautela”), sob pena de agredir o art. 5º, XXXV, da CF. Agressão que se perfaz, acrescido inclusive, no âmbito da *textualidade* do referido dispositivo constitucional.

Destarte, é correto entender que é juridicamente viável pleitear tutela provisória para fins de compensação tributária fora do ambiente do mandado de segurança, não podendo ser invocada, sob pena de violação ao quanto decidido na ADI 4296, a proibição do art. 1.059 do CPC e sua remissão ao referido art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009.

21. Sua Excelência fez alusão a um filme do grupo cômico inglês Monty Python e recebeu do Portal Migalhas uma montagem bem interessante, que pode ser assistida pelo seguinte link: <https://www.youtube.com/watch?v=BA54NBgd3mI>

Ainda que não fossem tais razões, importa entender que a remissão feita pelo art. 1.059 do CPC ao art. 7º, § 2º, querendo-o aplicar *também* à tutela provisória requerida em face do poder público, acabou por se tornar totalmente inócuo com a decisão alcançada pelo STF na ADI 4296. A determinação legal de aplicação de uma outra regra que, em rigor, não pertence mais ao ordenamento jurídico, mercê do reconhecimento de inconstitucionalidade em controle concentrado, independentemente, até mesmo, da atuação do Senado Federal para os fins do art. 52, X, da Constituição Federal²², não pode querer ter efeitos repristinatórios ou, pior, conduzir a interpretação que coloque o aplicador em rota de colisão manifesta com o que o próprio STF decidiu.

Uma última aplicação prática do quanto decidido no âmbito da ADI 4296 em relação à tutela provisória e à compensação tributária reside na percepção de que, ainda que se queira descartar as duas linhas argumentativas anteriores, não há qualquer óbice para que o magistrado reconheça, *incidentalmente*, a inconstitucionalidade da vedação legal, confrontando-a, diretamente, com a grandeza e a amplitude do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

5. CONCLUSÃO: AS DIFICULDADES (CRESCENTES) DO “DIREITO JURISPRUDENCIAL” BRASILEIRO

Se é verdade que o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009 significa, com clareza, que não pode ser negada liminar em mandado de segurança que pretenda viabilizar a compensação tributária, não há idêntica objetividade a respeito do alcance daquela decisão para pedido similar que seja formulado fora do ambiente do mandado de segurança.

Com o olhar para a prática do foro, não é difícil, muito pelo contrário, entender *necessário* que o contribuinte tenha

22. Assim, por exemplo: Alexandre de Moraes, *Direito constitucional*, p. 757/758.

que judicializar a negativa de compensação tributária sem poder se valer do mandado de segurança. Basta supor que não haja prova pré-constituída de seu direito. Nesse caso, eventual tutela provisória pode ser negada (a despeito do reconhecimento de seus pressupostos autorizadores) diante da vedação do art. 1.059 do CPC?

Minha resposta a tal questionamento é *negativa* e isso por três fundamentos.

O primeiro é que nada há, no acórdão da ADI 4296, que permita restringir o que foi decidido naquela sede quanto ao ponto exclusivamente para o mandado de segurança.

O segundo porque a remissão feita pelo art. 1.059 do CPC ao art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.106/2009 acabou se tornando inócua pela supressão normativa daquele dispositivo.

O terceiro e último porque cabe ao magistrado confrontar diretamente a restrição com o disposto no inciso XXXV do art. 5º da CF, reconhecendo, em caráter incidental, a inconstitucionalidade da vedação, ainda que entenda que o caráter vinculante do quanto decidido no âmbito da ADI 4296 não alcança nenhuma outra hipótese que não a referida no *dispositivo* daquela decisão, isto é, o art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009.

Não há espaço para duvidar que a questão tenha tudo para se tornar polêmica no dia-a-dia do foro e, em idêntica proporção, colocar à prova o sistema de direito jurisprudencial extraível do CPC de 2015 (art. 927, I, do CPC) e da própria Constituição Federal (art. 102, § 2º).

É prematuro, para não dizer ingênuo, entender que o proferimento de decisões paradigmáticas pelos Tribunais brasileiros, ainda que emanadas do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, é fator que, por si só, afasta (ou, quando menos, reduz) a necessidade da intervenção jurisdicional. A necessidade de *interpretação* do que foi decidido, incluindo o âmbito do que deve ou não vincular os órgãos jurisdicionais e administrativos, nos termos do precitado § 2º do art. 102 da CF (“ser observado”, como preceitua

o *caput* do art. 927 do CPC), conduz, inexoravelmente, a mais perguntas que respostas. A natural variedade de *interpretações* acerca do alcance das decisões, ainda que paradigmáticas, é fator que não pode ser desconsiderado.

Não serão poucos os desafios que o tema e seus desdobramentos porão na prática forense, inclusive no âmbito recursal e do adequado manejo da reclamação (art. art. 988, III, do CPC) para a *construção*, com precisão e objetividade, do alcance do que foi decidido na ADI 4296 com relação à compensação tributária por liminar e/ou por tutela provisória, no âmbito do mandado de segurança ou fora dele.

REFERÊNCIAS

BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro; AMARAL, Felipe Silveira Gurgel do. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.) *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

BONOMO JÚNIOR, Aylton; ZANETI JÚNIOR, Hermes. *Mandado de segurança individual e coletivo*. Salvador: JusPodivm, 2019.

GUIMARÃES, José Lázaro Alfrêdo. *As ações coletivas e as liminares contra atos do poder público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.) *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos de. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.) *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

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

MELLO, Gustavo Miguez de; LUSTOSA, Eduardo da Silva; SIMÕES, Luiz Carlos Marques. Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. 24ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

SCARPINELLA BUENO, Cassio. *Liminar em mandado de segurança: um tema com variações*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. *Manual do Poder Público em juízo*. São Paulo: Saraiva, 2022.

_____. *Novo Código de Processo Civil anotado*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Projetos de novo Código de Processo Civil comparados e anotados*. São Paulo: Saraiva, 2014.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos; BRANCO, Janaína Soares Noleto. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

